



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE HIDALGO  
INSTITUTO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS  
MAESTRÍA EN GESTIÓN FISCAL**

---

---

**PROYECTO TERMINAL DE CARÁCTER PROFESIONAL**

**ANÁLISIS DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 28  
FRACCIÓN XXX DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA EN MÉXICO: LEGALIDAD Y REALIDADES**

**Para obtener el grado de  
Maestro en Gestión Fiscal**

**PRESENTA**

L.C. Julio Cesar Hernández Maza

**Director de Proyecto Terminal**

Dr. Eleazar Villegas González

**Codirectora de Proyecto Terminal**

Dra. Teresa de Jesús Vargas Vega

**Comité tutorial**

Doctor Eleazar Villegas González

Doctora Teresa de Jesús Vargas Vega

Doctor Miguel Ángel Ruiz Rangel

Maestra Flor de María Mendoza Austria

Maestro Rolando Parra Escorza

San Agustín Tlaxiaca

Diciembre 2022





**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE HIDALGO  
INSTITUTO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS  
MAESTRÍA EN GESTIÓN FISCAL**

---

---

**PROYECTO TERMINAL DE CARÁCTER PROFESIONAL**

**ANÁLISIS DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 28  
FRACCIÓN XXX DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA EN MÉXICO: LEGALIDAD Y REALIDADES**

**Para obtener el grado de  
Maestro en Gestión Fiscal**

**PRESENTA**

L.C. Julio Cesar Hernández Maza

**Director de Proyecto Terminal**

Dr. Eleazar Villegas González

**Codirectora de Proyecto Terminal**

Dra. Teresa de Jesús Vargas Vega

**Comité tutorial**

Doctor Eleazar Villegas González

Doctora Teresa de Jesús Vargas Vega

Doctor Miguel Ángel Ruiz Rangel

Maestra Flor de María Mendoza Austria

Maestro Rolando Parra Escorza

San Agustín Tlaxiaca

Diciembre 2022



Oficio Núm. OF.ICEA/MGF/106/2022  
 Asunto: Autorización de impresión

**Mtra. Ojuky del Rocío Islas Maldonado**  
**Directora de Administración Escolar**  
**Presente.**

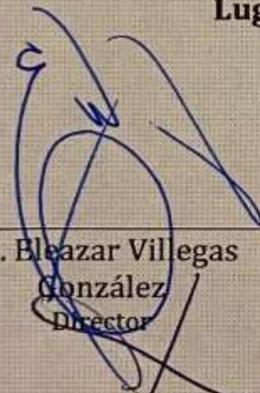
El Comité Tutorial del **PROYECTO TERMINAL** del programa educativo de posgrado titulado **"Análisis de la modificación del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México: legalidad y realidades"**, realizado por el sustentante **Julio Cesar Hernández Maza**, con **número de cuenta 183029** perteneciente al programa de **MAESTRÍA EN GESTIÓN FISCAL**, una vez que ha revisado, analizado y evaluado el documento recepcional de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 110 del Reglamento de Estudios de Posgrado, tiene a bien extender la presente:

**AUTORIZACIÓN DE IMPRESIÓN**

Por lo que el sustentante deberá cumplir los requisitos del Reglamento de Estudios de Posgrado y con lo establecido en el proceso de grado vigente.

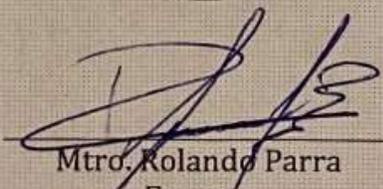
**Atentamente**  
**"Amor, Orden y Progreso"**  
**Lugar, Hidalgo a 10 de noviembre de 2022**

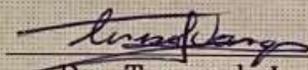
El Comité Tutorial

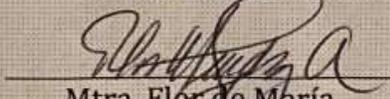
  
 Dr. Eleazar Villegas  
 González  
 Director

Dr. Miguel Ángel Ruiz  
 Rangel  
 Miembro Comité



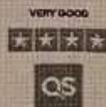
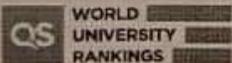
  
 Mtro. Rolando Parra  
 Escorza  
 Miembro Comité

  
 Dra. Teresa de Jesús  
 Vargas Vega  
 Codirector

  
 Mtra. Flor de María  
 Mendoza Austria  
 Miembro Comité

c.c.p. archivo.

Circuito la Concepción Km 2.5, Col. San Juan Tilcuautla, San Agustín Tlaxiaca, Hidalgo, México; C.P. 42160  
 Teléfono: 771 71 72000 ext. 4101  
 icea@uaeh.edu.mx



## **Dedicatorias**

### **A Dios**

Por darme la oportunidad de vivir y por estar junto a mí a lo largo de este arduo camino. Por iluminar mi mente y haberme dado un entendimiento de los fenómenos que me rodean.

### **A mi esposa Laura Olvera**

Por su amor y apoyo incondicional, sus comentarios de aliento y confianza en mí para lograr concluir este arduo trabajo, acompañándome siempre en las buenas y en las malas.

### **A mi madre Maribel Maza**

Por darme la vida, creer en mí y por su apoyo incondicional. Mamá gracias por darme la mano cada vez que tropezaba y encaminarme de nuevo al camino del éxito.

### **A mi padre Julio Hernández**

Por sus ejemplos de perseverancia y constancia, por el valor mostrado para salir adelante.

### **A mis abuelos Fidencio Hernández, Esperanza Aguirre, Federico Maza, Georgina López (QEPD)**

Por brindarme un legado de valores, buenas costumbres y aptitudes para la vida.

### **A mi hermana Adriana Hernández**

Por ser mi ejemplo, por estar conmigo y apoyarme siempre.

## **Agradecimientos**

Al finalizar un trabajo tan arduo y lleno de dificultades como el desarrollo de una tesis, es inevitable y muy humano sentirnos egocentristas y concentrarnos totalmente el mérito de dicho trabajo, sin embargo, es justo agradecer a todas y cada una de las personas que nos aportaron cualquier cosa a lo largo de la vida que nos ha permitido llegar a este momento.

Debo agradecer de manera muy especial y sincera a mi “alma máter” la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo que me abrió las puertas desde el bachillerato y que me ha brindado la invaluable oportunidad de prepararme y salir adelante en la vida, debiendo todos mis méritos académicos a esta honorable Institución, así mismo y de manera específica al Doctor Eleazar Villegas González y a la Doctora Teresa de Jesús Vargas Vega, por aceptarme para realizar esta tesis bajo su dirección. Su apoyo, confianza en mi trabajo y su gran capacidad para guiar mis ideas, ha sido un gran aporte, debo destacar por encima de todo, su disponibilidad y paciencia atendiendo siempre mis inquietudes y comentarios logrando siempre que las mismas fructificaran en beneficio de la tesis.

Por último, a todos mis catedráticos del posgrado, que durante el proceso educativo me brindaron los conocimientos y herramientas necesarias para mi mejor desarrollo profesional, en especial al maestro Edgardo Alejandro Tenorio Pastrana y al maestro German Francisco Serrano Reyes, verdaderos expertos en sus temas siendo mis pilares durante el posgrado.

# Índice

<b>Resumen</b> .....	1
<b>Abstract</b> .....	2
<b>Introducción</b> .....	3
<b>Descripción</b> .....	5
<b>Justificación</b> .....	7
<b>Sustento teórico</b> .....	8
Generalidades de la reforma al artículo 28 fracción XXX Ley del Impuesto Sobre la Renta .....	8
Condiciones de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	14
Intentos y argumentos para revocar la reforma por la vía Legislativa .....	45
Importancia de la política tributaria .....	64
Derecho tributario y principios tributarios regentes en México.....	65
Derecho tributario y principios tributarios.....	65
Principios tributarios en México .....	67
<b>Metodología y desarrollo</b> .....	74
Objetivo general.....	74
Objetivos específicos .....	74
<b>Resultados, análisis y discusión</b> .....	75
Resultados cualitativos.....	75
Resultados cuantitativos.....	78
Análisis y discusión .....	87
<b>Aceptación de artículo científico en revista indexada</b> .....	89
<b>Lineamientos editoriales de la revista científica</b> .....	92
<b>Publicación en extenso</b> .....	103
<b>Referencias</b> .....	130

## **Resumen**

La presente investigación tiene por objeto analizar los efectos que se han generado debido a la modificación del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en México. La controversia versa sobre la legalidad, principalmente proveniente de la exclusión de la diferencia de naturaleza de las prestaciones laborales establecidas por Ley Federal del Trabajo y las otorgadas voluntariamente por los patrones. Complementando el presente análisis con datos estadísticos que reflejan los efectos económicos consecuencia de esta reforma, permitiendo visualizar la realidad del cambio desde su promulgación a la fecha, detectando que la recaudación no se ha incrementado de manera integral y el perjuicio a la base gravable de los patrones los ha motivado a implementar estrategias agresivas que perjudican directamente a los trabajadores.

Palabras clave: prestaciones laborales; legalidad; recaudación.

## **Abstract**

The purpose of this investigation is to analyze the effects that have been generated due to the modification of article 28 section XXX of the Income Tax Law in force in Mexico. The controversy is about legality, mainly derived from the exclusion of the difference in nature of labor benefits established by the Federal Labor Law and those granted voluntarily by employers. Complementing the present analysis with statistical data that reflect the economic effects of this reform, allowing to visualize the change from its enacted reality to date, detecting that the collection has not increased in an integral way and the damage to the tax base of the Employers have motivated them to implement aggressive strategies that directly harm workers.

Keywords: labor benefits; legality; collection

## **Introducción**

El presente análisis tiene el propósito de revisar los efectos que ha traído consigo la reforma fiscal al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en México llevada a cabo en 2014, atendiendo que solo sería deducible el 53% o 47% en su caso de la parte exenta de las prestaciones laborales contenidas en el artículo 93 de la LISR, principalmente porque a raíz de su promulgación fue el precepto legal más combatido por los contribuyentes hasta su ratificación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en 2016, de igual forma de 2017 a la fecha ha tenido múltiples intentos de reforma vía legislativa sin éxito, planteando que se dejó de lado desde su promulgación, ratificación y en sus intentos de reforma vía legislativa un punto sustancial que es la diferenciación entre las prestaciones laborales obligadas por Ley Federal del Trabajo y las otorgadas por los patrones asentadas en un contrato de trabajo y encuadradas principalmente bajo el concepto de previsión social, mismo que cambia totalmente el sentido de la reforma y tiene elementos adicionales a los ya presentados y rechazados por la autoridad, punto específico que permita plantear un nuevo argumento que cuestione su legalidad motivando su cambio, sin embargo aparte de la legalidad, la reforma ha tenido igualmente efectos económicos desde su promulgación a la fecha mismos que como consecuencia inmediata aumenta el pago de ISR propio de los patrones y aumenta la recaudación de esa contribución para el Estado, pero como resultados alternos trajo consigo la implementación de estrategias agresivas como el outsourcing, sub empleo e incluso empleo informal por parte de los patrones que derivan directamente en menos recaudación de contribuciones de seguridad social y que en su trasfondo afectan a los trabajadores con consecuencias como sub salario y empleo informal.

El documento consta de un sustento teórico donde se analizan los antecedentes y sucesos que han ocurrido respecto de la reforma pasando por el cómo y porque es un tema de alto interés y

cuestionada legitimidad desde su promulgación a la fecha, enfocándose en los elementos que la fundamentan y que podrían con base en la diferenciación expuesta de prestaciones laborales, brindar argumentos sólidos para cuestionar su legalidad.

Dentro del aparatado de metodología y desarrollo se aborda el método de investigación que sigue el presente trabajo, así mismo, se mencionaran el objetivo general y objetivos específicos.

Después dentro del apartado de resultados cualitativos posterior a revisar el sustento teórico se procede a emitir conclusiones al respecto, principalmente del cuestionamiento a la legalidad y todos los elementos muestren la realidad de la reforma y él porque es sujeta a una modificación.

Posteriormente en el aparatado de resultados cuantitativos, muestra cifras económicas que buscan constatar lo que la iniciativa privada y los Legisladores que han propuesto la revocación exponen, respecto de que la reforma no ha cumplido con sus objetivos de recaudación para el Estado y que ha fomentado condiciones negativas para los trabajadores.

Cerrando con el análisis y discusión donde se conjugan los resultados de los apartados anteriores otorgando un panorama completo de la realidad tributaria de este rubro específico como son las prestaciones laborales a raíz de la reforma y armar un argumento integral que permitiría plantear una nueva modificación a la fracción XXX del artículo 28 de la LISR.

## Descripción

La modificación al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 2014 promulgada por el gobierno del expresidente Enrique Peña Nieto restringiendo la deducibilidad de las prestaciones laborales entregadas a los trabajadores que tuvieran una parte exenta con fundamento en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permitiendo deducir solo el 53% o 47% dependiendo el caso, al respecto de la parte exenta sin distinguir las prestaciones laborales obligadas por Ley Federal del Trabajo de las otorgadas por decisión del patrón encuadradas en previsión social, se dio principalmente con la finalidad de incrementar la recaudación, con la promesa de no aumentar impuestos realizada por dicho gobierno, disfrazando el incremento de tasas o creación de nuevos impuestos, con la restricción de deducciones que automáticamente aumenta la base gravable, la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta propio, adicionalmente a la identificación por parte de la autoridad de que existía un exceso de otorgamiento de prestaciones laborales de previsión social a los trabajadores incluso superiores al sueldo pactado, con la finalidad de eludir cargas fiscales; y con una exposición de motivos fundada en la simetría fiscal, donde al ser exento para el contribuyente “trabajador” no debe ser deducible para el contribuyente “patrón”, desató gran revuelo entre los contribuyentes que al verla publicada, inmediatamente promovieron amparos, percibiéndose en el ambiente contable-fiscal una tendencia a que la misma sería revocada o rectificadas dado que la apreciación general era que violaba los principios tributarios regentes en México, a la postre dicha reforma fue ratificada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo uno de los pronunciamientos más controvertidos en materia fiscal de los últimos tiempos, incluso llegando a cuestionarse la independencia del Poder Judicial del Ejecutivo, teniendo en esos años fuertes presiones al tenor de la situación económica del país y la necesidad imperiosa de incrementar los recursos para poder cubrir el presupuesto de egresos

y tener gobernabilidad en la nación, sin embargo, esta modificación como regularmente ocurre, generó a la par otros efectos, en este caso negativos en contribuciones distintas y apoyo a desatar medidas agresivas por parte de los contribuyentes, principalmente de los que utilizaban las prestaciones laborales de previsión social en exceso, que al ver afectados sus intereses optaron por medidas incluso más agresivas como el “outsourcing agresivo”, el sub salario o incluso la informalidad laboral, que lejos de aumentar la recaudación y beneficiar a los trabajadores, provocaron totalmente lo contrario. A raíz de esta modificación distintos diputados y senadores han tratado de revertir la reforma sin éxito por distintos motivos, el gobierno mexicano en turno respetó la modificación expuesta, pero de igual manera ataco uno de sus efectos más pronunciados como lo fue el “outsourcing agresivo” desapareciéndolo en 2021, sin embargo, el sub salario y la informalidad laboral al ser indicadores que no pueden ser medidos de forma precisa no se puede constatar su incremento o disminución, solo se puede tener una idea general con la información del Instituto Mexicano del Seguro Social. La legalidad de la reforma en comento fue ratificada, sin embargo, fue una decisión muy cuestionada y durante los años posteriores a su implementación han existido múltiples intentos desde el legislativo de revertir la misma sin éxito por diversos motivos como el partido que lo propone, la fundamentación escasa o el desinterés de las cámaras ante dicha propuesta. El cuestionamiento a la legalidad de la presente investigación no es a la totalidad de percepciones con parte exenta dado que la resolución ya fue dictada en ese precepto, el cuestionamiento principal radica en la naturaleza de las prestaciones y de no homologarlas, porque sobre las obligadas por legislación laboral no existe opción a decidir, por tanto hay un doble castigo al contribuyente que afecta principios tributarios, no existiendo deducción alguna con esta condición en la legislación mexicana.

## **Justificación**

La presente investigación es de relevancia para todos los contribuyentes en México que tengan contratados trabajadores, para el Poder Legislativo Federal y organizaciones del gremio empresarial mexicano, debido a que el propósito de la investigación es revisar la legalidad del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto de las prestaciones laborales obligadas por la Ley Federal del Trabajo, así como los efectos monetarios que ha provocado tanto para los contribuyentes como para la recaudación de la autoridad, sentando precedentes para la revisión o futura propuesta de modificación a este artículo.

## Sustento teórico

### Generalidades de la reforma al artículo 28 fracción XXX Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto sobre la renta

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. (Congreso De La Unión, 2021)

Ley del Impuesto sobre la renta

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario

o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

III. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

VIII. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

XI. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el

retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título (Congreso De La Unión, 2021).

El artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la no deducibilidad de manera íntegra de las prestaciones que a su vez tengan una parte exenta, por dicha parte solo se deducirá en un 53% o un 47% dependiendo de si las prestaciones se reducen o se mantienen, por otra parte el artículo 93 de la misma Ley, establece el catálogo de las prestaciones que se encuentran total o parcialmente exentas, considerando para este caso únicamente las que derivan de la legislación laboral como obligatorias y la aplicación del artículo en comento, se fundamenta y muestra su efecto para mayor entendimiento como se aprecia en la tabla 1:

Tabla 1. Prestaciones laborales obligadas por LFT atendiendo el artículo 28 fracción XXX de la LISR

<b>Prestación laboral obligada por LFT</b>	<b>Fundamento artículo LFT para entregarla</b>	<b>Fundamento artículo 93 LISR para exentarla</b>
Aguinaldo	Artículo 87 LFT, mínimo 15 días de salario	Fracción XIV y XV, no grava ISR hasta 30 UMAS durante un año calendario (\$2,886.60)
Prima vacacional	Artículo 80 LFT, mínimo el 25% de las vacaciones	Fracción XIV y XV, no grava ISR hasta 15 UMAS durante un año calendario (\$1,344.30)
Tiempo extraordinario	Artículos 66,67 y 68 LFT, horas dobles las que no excedan de 3 días y 3 horas por semana, horas triples las que excedan el límite de las dobles	Fracción I y II, no grava el ISR si el trabajador percibe el salario mínimo, si no es así, las horas extras dobles se exentan al 50% sin que excedan de 5 veces el UMA por cada semana (\$673.53), el excedente gravara al 100% así como las horas extras triples gravaran al 100%
Prima dominical	Artículo 71 LFT, si el trabajador labora el domingo tiene derecho a un 25% adicional del salario	Fracción XIV y XV, no grava el ISR hasta por 1 UMA por domingo laborado (\$96.22)
Indemnizaciones por separación	Artículo 48 LFT, dependiendo del tipo de contrato en caso de recisión laboral sin responsabilidad para el trabajador, el mismo tiene derecho a indemnizaciones; la primera de 3 meses de a razón del salario diario integrado, la segunda a razón de 20 días por año de servicio en caso de negarse la reinstalación	Fracción XIII, no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo, esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8,659.80)
Prima de antigüedad	Artículo 162 LFT, corresponde a 12 días por año de servicio a razón del doble del salario mínimo vigente en caso de que el salario percibido sea mayor a dicho límite, en caso contrario se aplicara el salario, procede en casos de despido o bien en renunciaciones voluntarias siempre y cuando la relación laboral sea superior a 15 años	Fracción XIII, no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo, esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8,659.80)

Fuente: elaboración propia con base en la Ley Federal del trabajo (2022) y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2021).

La reforma fiscal impulsada por el Ejecutivo en México para 2014 trajo consigo modificaciones muy significativas que realmente representaron un cambio respecto del panorama fiscal que se tenía hasta 2013, la reforma ataca las deducciones fiscales y las reduce, de tal manera que la base

gravable aumenta y en automático el impuesto a cargo, optando por esta medida en lugar de aumentar o crear nuevos impuestos sabiendo que las dos anteriores no son “políticamente correctas” y generan un descontento inmediato en general.

La base legal de esta reforma y el argumento principal del Gobierno fue el siguiente:

En este sentido, la deducibilidad parcial de los pagos efectuados a los trabajadores, que a su vez son ingresos exentos para éstos, pueden tener un impacto económico en los contribuyentes, incrementando su impuesto sobre la renta (ISR) a cargo. En la exposición de motivos de la LISR, al justificarse la limitante a la deducción de ingresos exentos para el trabajador, se indica que cuando el trabajador no paga ISR por los ingresos exentos, y los contribuyentes sí pueden deducir sus pagos, se presenta un “tratamiento fiscal asimétrico”. (Innovación Tecnológica Legal Cloud, 2016)

Como lo establece (Innovación Tecnológica Legal Cloud, 2016) la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determina lo siguiente:

Con respecto a la simetría fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determina que es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Así, se cumple con este principio cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingreso por parte de quien recibe el pago. El principio se vulnera cuando se permite a un contribuyente deducir gastos y se exenta a quien recibe el ingreso.

Adicionalmente a este precepto la exposición de motivos determinaba que esta medida era un contrapeso respecto de la eliminación del IETU y del IDE que recientemente se habían eliminado por el gobierno entrante del expresidente Enrique Peña Nieto del Partido Revolucionario Institucional “PRI” desdeñando esos impuestos y repudiándolos mismos que fueron establecidos por el gobierno anterior del Partido Acción Nacional “PAN”.

Más allá de lo antes citado, esta reforma nació por la necesidad de incrementar la recaudación para solventar los principales proyectos del Estado, sin embargo, la modificación es novedosa, su fundamentación no es muy robusta y no cuenta con precedente alguno, por lo que después de promulgada en el año 2014 fue masivamente combatida por los particulares que con argumentos firmes presentaron amparos hasta llegar a la SCJN.

### **Condiciones de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Posteriormente a su entrada en vigor y el conocimiento del perjuicio que sufrirían los contribuyentes, comenzaron a presentar amparos alegando inconstitucionalidad de la reforma que claramente afectaba su base gravable aumentaba su pago de Impuesto Sobre la Renta propio, de inicio la tendencia y la cantidad de recursos promovidos por los contribuyentes hacían pensar en una reversa a dicha reforma, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció no por medio del tribunal pleno, sino la segunda sala y ratificó la reforma reforzando la simetría fiscal, aunado a una presión importante por parte del Ejecutivo que a la fecha tiene incidencia en el Poder Judicial, los recursos no procedieron y contrario a la tendencia que se tenía al respecto de poder derogar el cambio, el mismo sigue vigente hasta este 2022.

De inicio la tendencia y la cantidad de recursos promovidos por los contribuyentes hacían pensar en una reversa a dicha reforma, para finales del año 2015 el asunto tenía tintes de solución con proyectos de sentencia favorables a los contribuyentes como se relata por (rahabogados, 2015):

El 24 de noviembre del 2015, se publicaron en la página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 5 proyectos de sentencia para ser discutidos en las próximas sesiones, en los que el ministro Juan N. Silva Meza propone otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a diversas empresas, en contra del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo a discutir establece una limitante para las personas morales a la deducción de las erogaciones efectuadas a favor de los trabajadores en un 53% (puede ser del 47%), cuando estas erogaciones representen ingresos exentos para los trabajadores, o sean gastos relacionados con las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones adicionales a los previstos por las disposiciones de seguridad social.

En los proyectos, el Ministro Silva Meza señala que el artículo 28, fracción XXX de la LISR transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que las erogaciones por concepto de previsión social y los pagos que en general realiza el patrón a los trabajadores, son gastos estrictamente indispensables, que deben reconocerse como deducibles al estar relacionados con la obtención del ingreso, por lo que el contribuyente está ejerciendo su derecho a deducir y contribuir acorde a su capacidad contributiva.

El efecto de la concesión de los amparos, sería que las empresas podrán deducir la totalidad de dichas erogaciones, cumpliendo con los demás requisitos previstos en las leyes fiscales.

Se presenta un extracto del proyecto de sentencia al amparo en revisión 518/2014 citado anteriormente, que dentro de sus agravios formulados presentaba principalmente la siguiente estructura al respecto de la violación a los principios tributarios regentes en México y que cuya propuesta de resolución era favorable por parte del ministro Juan N Silva Meza:

**105. SÉPTIMO.** Estudio de los argumentos en los cuales se aduce que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola los principios de PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

**106. Apartado A. Proporcionalidad Tributaria.**

107. En el **primer concepto de violación**, la quejosa sostiene que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que no serán deducibles en su totalidad los pagos que se consideren ingresos exentos para el trabajador, viola el principio de proporcionalidad tributaria, porque propicia la cuantificación de un gravamen ajeno a la verdadera capacidad contributiva del causante, en la medida en que no se toman en consideración gastos que deben considerarse deducciones estructurales y son necesarios e indispensables para la consecución de su objeto social, además de ser obligatorios por la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, sin que la simetría fiscal sea una razón válida para justificar la limitante reclamada.

**108. I.** De conformidad con dicho argumento, para poder estudiar si el límite a la deducción de los gastos que constituyen ingresos exentos para los trabajadores, transgrede el principio

de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, debemos atender al alcance de la potestad tributaria y sus límites, al objeto del impuesto sobre la renta, así como a la diferenciación entre los tipos de deducciones, para efectos de realizar el análisis de constitucionalidad. (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

Así mismo el ministro establecía lo siguiente tocando los principios tributarios:

### **138. B. Principios tributarios.**

139. La importancia de estimar los principios de justicia tributaria como parte de un sistema, conlleva a la realización de una carga tributaria más justa y coherente, y de establecer garantías a la propiedad, de ahí que para la determinación del contenido material de cada uno de ellos se deben tomar en cuenta los demás.

140. La condición para la aplicación de los principios tributarios se encuentra en el principio de generalidad, el cual sostiene que un sistema sólo podrá ser justo en la medida en que todos los posibilitados para contribuir lo hagan en proporción a su riqueza.

141. Así, la **generalidad tributaria** constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, traduciéndose por ello en un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

En el mismo orden de ideas el ministro mencionaba:

**186. II.** Artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil catorce.

187. En términos de lo anterior, para determinar si el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria –como lo sostiene la parte quejosa– por limitar la deducción de erogaciones efectuadas por el patrón a favor de los trabajadores en primer lugar, resulta necesario acudir a su contenido: Artículo 28 fracción XXX y artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transcritos.

188. Del precepto transcrito se puede apreciar, que dentro de los ingresos que se consideran exentos para los trabajadores, **sus características tienen relevancia para efectos del análisis del tipo de erogación que efectúa el patrón, como serían el momento en que se debe realizar –si es continuo, único o está condicionado a que ocurra un evento–, así como la determinación de la cantidad a pagar –si lo está o no en ley, con un mínimo–, entre otras.**

189. Así, dichos ingresos son producto de erogaciones a cargo de los patrones, que presentan determinadas características que definen su obligatoriedad, permitiendo identificar si estamos ante una erogación cuya obligatoriedad es determinada por la ley, o se deja a voluntad de las partes pactar sus condiciones.

196. La determinación de la obligatoriedad del pago y los términos en que éste debe realizarse, **constituye un elemento central para analizar si el límite a su deducción es acorde al principio de proporcionalidad**, porque mientras algunos pagos son imprescindibles para hacer frente a la normativa, otros pagos, o al menos su excedente,

solo son obligatorios en virtud de un acuerdo de voluntades, y en ellos cabe un aspecto de relevancia para analizarlos pero desde un aspecto de razonabilidad (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

El ministro lo sintetiza de la siguiente forma:

**Obligatorios por disposición legal:**

- Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo de acuerdo a los mínimos señalados por la legislación laboral.
- Las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o por la prestación de servicios que se realice en los días de descanso hasta el límite establecido en la legislación laboral.
- Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.
- Las primas vacacionales.
- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- Las primas dominicales.

**Obligatorios por contrato de trabajo:**

- Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral cuando se hayan establecido en los contratos.
- Conceptos que engloban la previsión social.
- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro.
- Las gratificaciones.

- Los conceptos que superen los límites legales o establecidos en contratos ley o colectivos.

Estos últimos son ejemplos de los conceptos por los que el patrón efectúa pagos a sus trabajadores sin tener un mínimo establecido en la ley, tal es el caso de la previsión social o de las aportaciones a los fondos de ahorro, por ejemplo, que si bien son erogaciones que la ley prevé de forma obligatoria, no establece un monto determinado y un momento cierto para efectuarla (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

El ministro procede tocando el principio de equidad tributaria

386. En otro aspecto, en su **segundo concepto de violación**, la parte quejosa considera que el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, viola el principio de **equidad tributaria** consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

387. Afirma que, sin motivo objetivo y razonable alguno, da un trato fiscal diferente a los pagos que los contribuyentes efectúan a sus trabajadores con motivo de la prestación de servicios personales subordinados, para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando son ingresos exentos para los trabajadores, a diferencia de cuando son ingresos gravados para estos últimos.

388. Agrega que esto es así, toda vez que dichos pagos en cualquier caso constituyen gastos que son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente en términos de lo dispuesto en el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, sin que le reste sustento a lo anterior el hecho de cuál sea el destino que esos

ingresos tengan para los trabajadores, ya que esa situación resulta ajena al contribuyente y proviene del propio legislador, quien tuvo sus razones para darles un beneficio a los trabajadores.

389. Finalmente, señala que no constituye un motivo objetivo y razonable para darles un trato diferenciado a los pagos respectivos, el hecho de que en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se invoque una asimetría fiscal, ya que los juicios que se puedan hacer en torno a ella son ajenos a la constitucionalidad de un precepto que derive de la violación de los derechos humanos o garantías del contribuyente en materia tributaria, por la simple y sencilla razón de que la asimetría fiscal es un mero enunciado de política fiscal.

396. En efecto, si, por un lado, la base del impuesto sobre la renta es la utilidad real que tienen los sujetos pasivos, obtenida, en parte, mediante la disminución de ciertos conceptos deducibles a los ingresos percibidos por el contribuyente y, por el otro lado, el principio de equidad en comento irradia a todos los elementos del tributo, resulta procedente analizar el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la luz de ese principio tributario, en la medida en que es evidente que el argumento de la quejosa se funda en una inequidad en la base de ese tributo, pues se basa en que dicha norma no atribuye la misma consecuencia normativa a iguales supuestos de deducción para integrar la mencionada base (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

Así mismo en su octavo y último punto el proyecto de resolución al amparo promovido, establece lo siguiente:

**418. OCTAVO. Declaratoria de inconstitucionalidad y efectos de la sentencia.**

419. Al quedar evidenciado que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contrario al texto fundamental, a continuación, se realizará la declaratoria pertinente y se fijarán los efectos de la presente sentencia en términos de lo dispuesto en los artículos 77 y 78 de la Ley de Amparo, tomando en consideración lo señalado en la jurisprudencia P./J. 62/98, en tanto el vicio advertido recae en un elemento variable del tributo.

420. De conformidad con lo expuesto en la presente ejecutoria, **se declara la inconstitucionalidad** del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, por ser violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

422. Consecuentemente, **se concede** el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa en contra del precepto y regla declarados inconstitucionales, para el efecto de que se desincorporen de su esfera jurídica, concretamente, la limitante para deducir los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, así como el procedimiento previsto en la regla miscelánea, quedando en aptitud jurídica de deducir la totalidad de dichas erogaciones cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria aplicable.

423. En caso de que las normas invalidadas se hubiesen individualizado en la esfera jurídica de la quejosa y, por ende, se hubiere calculado el impuesto sobre la renta a su cargo aplicando la limitante a la deducción declarada inconstitucional, dicho tributo deberá determinarse nuevamente para efectuar la deducción total de los pagos realizados a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, pudiendo obtener dicha peticionaria la devolución del monto que hubiese pagado en exceso por efectos de las normas impugnadas, con su correspondiente actualización, o bien, determinar o incrementar la pérdida fiscal del ejercicio, según el caso, en términos de las disposiciones aplicables.

424. En ese tenor, el amparo se otorga en contra de la aplicación presente y futura de las disposiciones señaladas, hasta en tanto no sean reformadas o derogadas (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015)

Ante los agravios y argumentos presentados por la parte quejosa el proyecto de resolución del ministro Juan N Silva Meza enunciaba lo siguiente:

**PRIMERO.** Se **revoca** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\*, en contra del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la regla I.3.3.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, publicados en el Diario Oficial de la Federación el once y treinta de diciembre de dos mil trece, respectivamente, en términos del séptimo y último considerandos de esta ejecutoria.

**Notifíquese;** con testimonio de la presente ejecutoria, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad archívese el expediente como asunto concluido (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2015).

El ministro Juan Silva Meza propuso declarar inconstitucional la reforma concluyendo que la medida no cumplía con ninguno de sus objetivos, pero sus proyectos no fueron votados favorablemente a pesar de contar con elementos sólidos, el ministro al poco tiempo se retiró de la corte.

Transcurrió el tiempo y para finales del año 2016 nuevamente el tema fue discutido bajo nuevos proyectos de sentencia, ahora del ministro Eduardo Medina Mora Icaza resolviendo de manera

definitiva el asunto, pero en un sentido contrario al precedente de 2015, relatado de la siguiente manera por una consultora especializada:

El 21 de septiembre de 2016, la Segunda Sala de la SCJN resolvió el amparo en revisión 1012/2014, en el que declaró la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014. Esta fracción contiene la limitante a la deducción de las erogaciones hechas en favor de los trabajadores, que a su vez fueran ingresos exentos para éstos. No cabe duda que estamos en presencia de una resolución en extremo reprochable. Tan es así, que prestigiados y versados colegas ya han criticado las nuevas categorías de deducciones creadas, al parecer, de manera artificiosa.

Los mismos colegas han cuestionado severamente el test de razonabilidad y constitucionalidad, que en relación con la ya citada limitante a la deducción contenida en el artículo 28, fracción XXX del mencionado ordenamiento legal, fue efectuado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la citada limitante. (López, 2016).

La consultora destaca que existió un primer proyecto de resolución que proponía resolver en sentido contrario el asunto, sin embargo, el mismo no fue aprobado por motivos cuestionables de la siguiente manera (López, 2016):

El recurso de revisión fue registrado en la SCJN con el número de expediente 1012/2014, y se envió a la ponencia del ministro Eduardo Medina Mora I., para su resolución en la Segunda Sala de la SCJN. Al respecto, cabe recordar que existió un primer proyecto de sentencia sobre el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014, mismo que fue elaborado por el presidente de nuestro Máximo Tribunal, el ministro Luis María Aguilar

Morales, quien, en términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, no integra Sala alguna. Con esto quiero decir –sin poder asegurarlo, por no conocer el contenido de ese primer proyecto– que, en un primer momento, todo apuntaba a que sería la Suprema Corte de Justicia de Nación, actuando a través del Tribunal Pleno, la que se pronunciaría respecto a la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014.

La consultora acentúa el hecho de que la resolución la dicta la segunda sala de la SCJN sin tomar en consideración que el tema requería ser resuelto por el pleno del máximo Tribunal de Justicia, dejando ver que la misma se pudo ver influenciada a esta instancia donde tenía el favor de los votantes, compartiendo el texto preciso de la sentencia y su punto de vista de la siguiente forma (López, 2016):

Al analizar el proyecto de sentencia del amparo en revisión 1012/2014, se observa que la Segunda Sala funda y motiva su competencia para resolver la controversia y pronunciarse respecto a la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente en 2014, en el Considerando Primero, el cual es del tenor siguiente: PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta legalmente competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, de conformidad con los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), y 83 de la Ley de Amparo en vigor; y 21, fracción II, inciso a), en relación con la diversa fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como los Puntos Primero, Segundo, fracción III, y Tercero del Acuerdo General 5/2013 emitido por el Pleno de este Alto Tribunal. Lo anterior porque se interpone contra una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional, en un juicio de amparo

indirecto en el que se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce; además, en el presente asunto subsiste el problema de constitucionalidad y, se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno para la resolución del presente asunto. Como se observa, la Segunda Sala se limita a invocar algunos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), de la Ley de Amparo y de la Ley Orgánica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y se constrañe a mencionar que considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno. Sin embargo, no confiere la razón específica de tal conclusión, y por tanto, no hace un análisis real del alcance de la determinación. En este orden de ideas, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal omitió tomar en consideración las siguientes premisas: 1. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR para 2014, constituía una disposición novedosa y de reciente creación, que de ninguna manera reproducía el texto de alguna otra disposición ya derogada, ni copiaba el contenido de algún otro dispositivo legal vigente en alguna otra época. 2. Que no existía ninguna clase de precedente proveniente de la SCJN, que se pronunciara respecto a la prohibición o limitación de la deducción para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta (ISR), de erogaciones o prestaciones estrictamente indispensables, pero que a su vez constituyeran ingresos exentos para los trabajadores. 3. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente para 2014 fue el precepto legal más combatido por los particulares en los últimos dos años (López, 2016).

La sentencia antes citada fue publicada en el portal de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, de la siguiente manera:

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien, de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Ahora, esas erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso, y si bien deben ser reconocidas por el legislador, ello no impide que se impongan restricciones o límites basados en una finalidad constitucionalmente válida, sean racionales y razonables. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma es el combate a la elusión fiscal, ya que: a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (racionalidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o

distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas -generalmente advertidas- en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones. c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.

SEGUNDA SALA (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016)

A detalle el contenido de la sentencia del ministro Eduardo Medina Mora I. ante el amparo en revisión 1012/2014 resulto de la siguiente manera:

R E S U L T A N D O:

Cotejó:

1. **PRIMERO.** Por escrito presentado el catorce de febrero de dos mil catorce, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Mérida, Yucatán, \*\*\*\*\*, a través de su representante legal \*\*\*\*\*, promovió juicio de amparo indirecto contra las autoridades y actos siguientes:

**Autoridades responsables:**

- Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores.
- Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

**Actos reclamados:**

- La aprobación, expedición y promulgación del “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.
- De la lectura integral de la demanda, se desprende que la quejosa reclama en específico los artículos 25, fracciones VI y X, 27, fracción XI, 28, fracciones I, párrafo primero, y XXX, y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016)

Dentro de los conceptos de violación de la parte quejosa se encontraba:

**32. El artículo 28, fracción XXX,** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al prever que no serán deducibles en su totalidad los pagos que se consideren ingresos exentos para el trabajador, viola el principio de **proporcionalidad tributaria**, porque propicia la cuantificación de un gravamen ajeno a la verdadera capacidad contributiva del causante, en la medida en que no se toman en cuenta gastos que deben considerarse, esto es, no permite deducir los ingresos exentos para el trabajador.

33. El citado numeral establece que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, y que dicho factor será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

34. La limitación es inconstitucional porque los pagos que los patrones hacen en favor de sus trabajadores son erogaciones que de manera ineludible deben efectuar por disposición de la ley y de la relación contractual que los une con dichos empleados, y sin las cuales no podría obtener los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta; **además**, el que dichos pagos constituyan un ingreso para los trabajadores que el Estado ha decidido exentar en ejercicio de su potestad y por las razones que haya considerado justificantes, ello de ningún modo tendría porqué pararle perjuicio al patrón que efectúa esos pagos, lo que pone de manifiesto que un

factor externo al contribuyente que efectúa esos pagos (condición de ser ingresos exentos), **le impide disminuirlos al calcular la base del gravamen y atender a su real capacidad contributiva.**

35. Que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 93 establece, en relación con el régimen de las personas físicas, que es el Gobierno Federal el que absorbe el costo de esas cantidades que se dejan de pagar al erario y de ningún modo se puede pretender que sea la persona que hace el pago de esos ingresos, como es el caso de los patrones, quienes absorban dicho costo.

36. Las razones esgrimidas por el Ejecutivo Federal para realizar la limitación de la deducción de pagos efectuados por los patrones que resulten en ingresos exentos para los trabajadores, contenidas en la exposición de motivos, consisten en la reducción de asimetrías fiscales, la desaparición del IETU o el incremento de la recaudación, pero **no son válidas para justificar la limitante reclamada.** El hecho de que una persona física haya sido liberada de pagar el impuesto por la obtención de un ingreso exento, es una cuestión que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva de quien efectúa el pago que se convierte en dicho ingreso exento para el trabajador.

37. La razón de asimetrías fiscales en todo caso han sido ocasionadas por el propio Estado al otorgar exenciones a los ingresos que perciban los trabajadores, resultando inconstitucional el pretender que sea el patrón quien efectúa los pagos a sus trabajadores, el que tenga que absorber los costos de la recaudación a través de la imposibilidad de deducir esas erogaciones que forzosamente tuvo que realizar.

38. Si el propio Estado prevé una disminución en su recaudación como consecuencia de la desaparición del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ello también se debe a una decisión ajena al contribuyente del Impuesto sobre la Renta, y de ningún modo puede ser una justificación válida para violentar la proporcionalidad tributaria en este último gravamen.

39. Tratándose del Impuesto sobre la Renta, las personas morales se encuentran conminadas a cumplir con la obligación a su cargo, tomando en consideración una base irreal que no corresponde a su auténtica capacidad contributiva, pues no obstante que deben realizar erogaciones indispensables para la obtención de ingresos gravados, **de manera caprichosa y artificial se ven reducidas sus deducciones en los casos en que se trate de pagos efectuados a los trabajadores para quienes se trate de ingresos exentos**, lo cual constituye un elemento ajeno a la capacidad contributiva, como lo es el otorgamiento de una exención al trabajador por parte del Estado, ya que este último no depende del causante, sino de la voluntad del Estado.

40. Asimismo, la limitante prevista en el artículo 28, fracción XXX, de la ley reclamada, provoca un **trato diferenciado injustificado** entre contribuyentes que se encuentran en las mismas circunstancias, pues dos patrones que realicen pagos a sus trabajadores por montos iguales, tendrán montos deducibles diferentes, en la medida que uno de ellos efectúe pagos que en un mayor porcentaje sean ingresos exentos para sus trabajadores, y el otro efectúe pagos de ese tipo en un menor porcentaje, lo cual llevará a que el primero tenga un monto deducible menor que el

segundo, a pesar de haber efectuado idénticas erogaciones a favor de sus trabajadores.

41. El citado artículo transgrede el **principio de proporcionalidad tributaria**, pues no atiende la capacidad contributiva de las personas morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, toda vez que el monto que deben enterar por concepto del propio impuesto puede variar dependiendo de si tienen o no trabajadores para quienes los ingresos que obtengan se encuentren exentos y, por consiguiente, de si pueden deducir la totalidad de los pagos que efectúen a dichos empleados o solamente una parte (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

77. A partir de lo anterior, se observa que la limitación de la deducibilidad de las erogaciones estrictamente indispensables a las que se refiere el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **viola el principio de proporcionalidad tributaria**, porque el legislador hace depender dicha limitación de que los gastos respectivos, a su vez, sean ingresos exentos para los trabajadores, lo cual no es un factor que deba tomarse en cuenta para advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, propiciando que la tasa sea aplicada sobre una base imponible ampliada (al no permitirse la deducibilidad del 100%), lo que atenta contra la referida capacidad de dichos sujetos pasivos, porque al no poder deducir en su totalidad los gastos respectivos, el pago del impuesto no se encontrará en proporción a esa capacidad, pues dependerá de una situación externa, consistente

en que se trate de ingresos exentos para los trabajadores (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

Para dar respuesta a los agravios el ministro otorgo el siguiente orden de estudio:

366. V. Orden de estudio de los artículos impugnados.

367. Una vez determinados los aspectos generales de los temas que deberán abordarse al analizar la constitucionalidad de las normas reclamadas, se precisa que para dar contestación a los agravios hechos valer por las autoridades responsables recurrentes, el estudio se realizará en el orden siguiente:

2. Artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (no deducción de los pagos que, a su vez, sean exentos para el trabajador);

Ya dentro del estudio de la constitucionalidad del citado artículo a manera de citar lo más importante y sustancial el ministro establece:

407. OCTAVO.-En relación con el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce (no deducción de los pagos que a su vez sean exentos para el trabajador), el Juez de Distrito concedió la protección constitucional.

408. Contra esa determinación, las autoridades responsables recurrentes argumentan que el a quo evaluó de manera incorrecta el carácter de indispensabilidad de las erogaciones de que se trata. A manera de ejemplo, la delegada del presidente de la República señaló que

es incorrecta la interpretación que el Juez de Distrito da al concepto de gastos estrictamente indispensables y, en consecuencia, la violación del principio de proporcionalidad tributaria.

409. Señala, además, entre otras cuestiones, que no se debe analizar la limitante de que se trata de manera aislada, sino que debe observarse que la propia ley permite realizar otro tipo de minoraciones a efecto de atemperar la carga tributaria, tales como las contempladas en el artículo 9, último párrafo, de la ley reclamada que, para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, permite disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en términos del artículo 28, fracción XXX.

410. Por otro lado, combate el test de proporcionalidad y razonabilidad efectuado por el Juez de Distrito, y abunda en precisar que pasó por alto que la intensidad del escrutinio constitucional en materia fiscal es flexible o laxo.

411. Los anteriores argumentos son fundados.

412. En efecto, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

"Artículo 28. Para los efectos de este título, no serán deducibles:

"...

"XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior."

413. De esa transcripción se desprende que, para efectos del impuesto sobre la renta, no serán deducibles los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador, en los siguientes montos:

1. Por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; y,
2. El factor a que se refiere el punto anterior será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que, a su vez, sean exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

414. Como se advierte, en dicho precepto legal se limitan las deducciones hasta un determinado monto (variable dependiendo del factor que se aplique) y que correspondan a cierto tipo de pagos que efectúa el patrón que sean ingresos exentos para el trabajador. Ello implica que la realización de la consecuencia jurídica de la norma (limitar la deducción), se encuentra sujeta a una condición.

415. En otras palabras, la disposición antes transcrita contiene una regla de no deducibilidad de los pagos, de ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. Asimismo, señala que el factor de referencia será de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

416. Lo anterior se traduce en que, por regla general, no serán deducibles las erogaciones mencionadas en un 53% con motivo de la aplicación del factor de 0.53, de manera que el restante 47% puede ser deducible.

417. Por excepción, las erogaciones aludidas no serán deducibles sólo en un 47% debido a la aplicación del factor de 0.47, si en el ejercicio de que se trate las prestaciones respectivas no disminuyen en relación con las otorgadas en el inmediato anterior. De ahí que si se cumple con la condición mencionada, los contribuyentes (patrones) podrán deducir en el ejercicio el 53% de las erogaciones señaladas y no sólo del 47% (al no aplicar el factor de 0.53 de la regla general), por lo que podrán deducir un 6% adicional.

418. En ese sentido, el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, remite a una diversidad de porciones normativas, correspondientes a varios supuestos de ingresos exentos que reciben los trabajadores de sus patrones, por lo que, a continuación, se analizarán los pagos, que a manera de ejemplo, realiza el patrón a los trabajadores y que son considerados para éstos como ingresos exentos (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

419. El artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un listado de aquellos ingresos que reciben las personas físicas, en general, y que deben ser considerados exentos para efectos del cálculo del impuesto, dentro de los cuales son relevantes para el presente estudio, aquellos conceptos que eroga el patrón en favor del trabajador, como son los que se transcriben a continuación:

El ministro procedió a citar primero los conceptos que se exentan del Impuesto Sobre la Renta del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para reforzarlo con los que corresponden a la Ley Federal del Trabajo y los que emanan del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mediante el concepto de previsión social, para continuar:

435. Así, en conclusión, los anteriores conceptos, ejemplificados de manera enunciativa y no limitativa, son conceptos de ingreso exento y no serán deducibles en su totalidad, sino sólo en una cantidad equivalente al 47% o 53%, según sea el caso.

436. Como se puede apreciar, la limitante a las deducciones a las que se refiere la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta aplicable a erogaciones que tienen el carácter de previsión social, cuya categorización analítica ha sido definida previamente como estructural; razón por la cual, a continuación, se proseguirá a identificar si alguna de las finalidades perseguidas por el legislador resulta constitucionalmente válida, es racional y razonable:

437. Es cierto que, por regla general, esas erogaciones, en principio deberían ser reconocidas por el legislador como deducciones para que el impuesto a cargo del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva y, con ello, resulte acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, esto no impide que aquél imponga restricciones o límites por razones de índole social, económico o política fiscal, siempre y cuando tales limitantes superen el escrutinio constitucional a que se ha hecho referencia.

438. Identificación de las finalidades que persiguió el legislador con la reforma.

439. Este Alto Tribunal ha sostenido que las razones particulares o causas especiales que motivan medidas legislativas, pueden expresarse en la exposición de motivos de la ley respectiva, en el proceso legislativo correspondiente o en el informe justificado en el juicio en que se cuestionan las disposiciones que prevén la medida; o inclusive, derivar de la apreciación de la propia norma, a fin de que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de valorarlas.

440. Así, en primer lugar, de la exposición de motivos se desprende lo siguiente:

El ministro procedió a citar completamente la exposición de motivos que dio nacimiento a la reforma, para proseguir con su argumento:

441. De dicha transcripción se advierte que uno de los ejes rectores de la reforma tributaria fue, precisamente, fortalecer los ingresos públicos que se verían mermados con la eliminación del impuesto empresarial a tasa única (IETU) y el diverso a los depósitos en efectivo (IDE), los cuales operaban como gravámenes mínimos y de control del impuesto sobre la renta.

442. De ahí la necesidad de modificar la estructura de esta contribución, a fin de que no se debilitara su recaudación, lo que se concretaría recuperando en su diseño, el principio de simetría fiscal y estableciendo la aplicación de un esquema general; en la inteligencia de que, a partir de esta transformación del sistema, el Estado Mexicano podría, por la vía del gasto, redistribuir y atender las necesidades de toda la población y, en particular, de los grupos más vulnerables, y lograr un desarrollo social más justo e incluyente; ideas que se ven cristalizadas, en parte, con la creación del seguro de desempleo y la pensión universal para adultos mayores.

443. En concordancia con los fines descritos, se propusieron cambios torales a los esquemas que se encontraban en vigor, entre ellos, el sistema de deducciones autorizadas a las personas morales, incluyendo la prohibición y restricciones que reclamó la parte quejosa.

Reforzando nuevamente el ministro estableció:

460. En consecuencia, tal como se desprende de los documentos anteriores, el límite a la deducción de las erogaciones efectuadas por el patrón en favor de los trabajadores que se consideren ingresos exentos para éstos, se establecieron para perseguir principal y primordialmente, las siguientes finalidades:

461. i) Mejorar la simetría fiscal. Por los efectos negativos generados por los tratos fiscales asimétricos, en el marco tributario y la recaudación, que se verá aún más afectada por la eliminación de los impuestos mínimos y de control.

462. ii) Aumentar la recaudación. A través de la ampliación de la base, se recuperará el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta, se evitará su debilitamiento -que está en riesgo ante la eliminación de los impuestos mínimos y de control- y se destinará a la atención de necesidades de la población, así como el fortalecimiento de la seguridad social.

463. iii) Combatir la evasión y la elusión fiscal. Lo anterior, en razón a que los tratamientos de excepción, así como los regímenes preferentes, generan distorsiones en el marco tributario y permiten la evasión y la elusión fiscal.

464. Derivado de lo anteriormente expuesto, resulta importante resaltar que las razones de política fiscal que se prevean para establecer una medida legislativa, como el hecho de que se elimine un tributo y se limite una deducción estructural para preservar el potencial recaudatorio del impuesto sobre la renta, no constituye un parámetro para analizar la constitucionalidad de la regulación que rige este último, sino que es necesario estudiarlos

a partir de la razonabilidad de la medida en los términos ya determinados por este Alto Tribunal.

Continuando el ministro en el mismo tenor y volviendo a reiterar:

606. Lo anterior permite observar que el artículo 28, fracción XXX, contiene una norma vinculada a la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta y en la medida en que establece los componentes necesarios para cuantificar el hecho imponible en el aspecto específico a que se refiere, esta Segunda Sala advierte que dicho precepto no resulta violatorio del principio de legalidad tributaria (reserva de ley) que, a su vez, resguarda la seguridad jurídica de los contribuyentes.

607. Es así, porque a partir de una regla general de no deducibilidad de las prestaciones otorgadas por el causante a los trabajadores y que para éstos signifiquen ingresos exentos, se dispone la aplicación del factor de 0.53 para obtener un monto no deducible equivalente al 53%, lo cual significa que el restante 47% podrá deducirse.

608. Asimismo, en tanto el dispositivo legal reclamado prevé la posibilidad de que el monto no deducible sea menor y, por tanto, se pueda deducir uno mayor, prevé que en lugar del factor de 0.53, se aplique el de 0.47, en tanto en el ejercicio de que se trate, no disminuyan las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para éstos sean ingresos exentos, en relación con las que se les concedieron en el ejercicio inmediato anterior.

609. Lo anterior pone de manifiesto que, en cualquiera de esos supuestos, la norma reclamada establece los parámetros o márgenes vinculados a la determinación de la base gravable del tributo, por lo que tal circunstancia resulta suficiente para considerar que se

cumplen las exigencias de los principios constitucionales mencionados de acuerdo con los criterios que sobre el particular ha definido este Alto Tribunal, pues en un texto formal y materialmente legislativo se prevén los componentes básicos que han de incidir en el citado elemento esencial del impuesto.

610. Ahora, el hecho de que el artículo 28, fracción XXX, reclamado, no establezca cómo es que los contribuyentes determinarán si, en efecto, hubo una disminución o no en la magnitud de las prestaciones señaladas, para que se encuentren en aptitud de definir si aplicarán el factor de 0.53 o el de 0.47, no conlleva una transgresión a los derechos fundamentales que se aducen violados, porque en esa norma primaria se establecieron las bases del procedimiento que deberá seguirse, a fin de determinar el monto de erogaciones no deducible y correlativamente el que será deducible (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016)

613. Por tanto, es suficiente que en dicho precepto se establecieran los principios básicos del procedimiento que deberán seguir los contribuyentes para determinar los montos no deducibles y los que, por exclusión, sí lo serán, en materia de pagos efectuados a los trabajadores, y que para éstos sean ingresos exentos, para considerar que dicha norma cumple con los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

El ministro ponente posterior de toda su argumentación para rechazar los agravios, menciona lo siguiente:

626. De acuerdo con lo anterior, **no asiste la razón a la quejosa** en cuanto sostiene que el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos

mil catorce, viola los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, porque contrariamente a lo que sostiene, en dicho precepto legal se establecen con toda precisión y claridad los componentes que inciden en la determinación de la base gravable (necesarios para cuantificar, en un aspecto específico, el hecho imponible), esto es, el factor de 0.53 que como regla general deberá aplicarse para calcular la cantidad que no será deducible por concepto de pagos realizados por el contribuyente a sus trabajadores y para éstos sean ingresos exentos, así como el factor de 0.47 que por excepción podrá aplicarse en lugar del de 0.53 para obtener dicho monto no deducible, bajo la condición de que las prestaciones de referencia no disminuyan en el ejercicio de que se trate en relación con las otorgadas en el inmediato anterior, lo cual pone de manifiesto que en un acto formal y materialmente legislativo se prevé –en esa medida– dicho elemento esencial del tributo en acatamiento a los principios constitucionales mencionados, con independencia de que en el precepto legal examinado no se contenga, como tal, un procedimiento para determinar cuál de los dos factores a que alude resultará aplicable, porque en todo caso sienta las bases para definirlo.

627. Derivado de lo anterior, **al resultar fundados los agravios** de las autoridades recurrentes **e infundados los restantes conceptos de violación**, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, lo procedente es, **en esta parte, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa** respecto del acto reclamado, consistente en el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

La sentencia concluye de la siguiente manera:

871. Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**PRIMERO.** Se **modifica** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a \*\*\*\*\*, contra los artículos 25, fracciones VI y X, y 28, fracciones I, primer párrafo, y XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce.

**TERCERO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\*, contra los artículos 27, fracción XI; y 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del uno de enero de dos mil catorce, para los efectos precisados en el último considerando de esta ejecutoria.

**Notifíquese;** con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese como asunto concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de los dos primeros resolutivos, por mayoría de cuatro votos de los señores ministros Eduardo Medina Mora I. (Ponente), Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y presidente Alberto Pérez Dayán. La señora, ministra Margarita Beatriz Luna Ramos emite su voto en contra y manifiesta que elaborará voto particular. El señor ministro José Fernando Franco González Salas emite su voto con reserva y anunció que elaborará voto concurrente respecto del segundo resolutivo. En relación al tercer resolutivo por unanimidad de votos de los señores ministros Eduardo Medina Mora I. (Ponente), Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y

presidente Alberto Pérez Dayán. La señora ministra Margarita Beatriz Luna Ramos emite su voto con reserva y manifiesta que emitirá voto concurrente.

Firman los ministros presidente y ponente, con el secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

PRESIDENTA EN FUNCIONES DE LA SEGUNDA SALA

MINISTRA MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS

PONENTE MINISTRO EDUARDO MEDINA MORA I.

SECRETARIO DE ACUERDOS LIC. MARIO EDUARDO PLATA  
ÁLVAREZ (Suprema Corte De Justicia De La Nación, 2016).

La contraposición tan significativa de los proyectos de sentencia citados y la forma en la que se resolvió la constitucionalidad de la reforma en comento motivan a pensar que existen intereses o presiones externas que la llevaron a ese resultado, lo anterior nos permite comprender por qué esta modificación a pesar de tener una sentencia que la ratifica y le da constitucionalidad sigue siendo cuestionada y se busca su cambio o revocación por el medio legal restante, que es la reforma a la LISR a través del Poder Legislativo.

### **Intentos y argumentos para revocar la reforma por la vía Legislativa**

A pesar de ser una reforma del ejercicio 2014, la modificación al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la renta, como se ha establecido, desde su nacimiento fue cuestionada, los contribuyentes promovieron múltiples amparos e incluso hubo proyectos de sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que resolvían revocarla determinándola violatoria a los

principios tributarios regentes en México, sin embargo ante las fuertes presiones del legislativo y la imperiosa necesidad de incrementar ingresos de manera que fuera “políticamente correcto” la misma se ratificó por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año 2016, bajo los argumentos de la simetría fiscal y la libertad del legislador de modificar y configurar el sistema tributario, dejando de lado los principios que en un momento se hubieron resuelto por el ministro Juan N. Silva Meza en 2015, posterior a su ratificación e incluso antes de la misma los intentos por revertirla no han cesado, tanto por parte del poder legislativo como del gremio empresarial y los organismos fiscales-contables a nivel nacional hasta este año 2022.

Las propuestas han venido desde la iniciativa privada a través de organizaciones profesionales que la representan y de parte de Legisladores principalmente de oposición, en septiembre de 2022 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) presentó una propuesta de reforma fiscal para 2023 al Gobierno, versando de la siguiente manera:

### **Propuesta de Reforma Fiscal para 2023 Instituto Mexicano de Contadores Públicos**

#### Planteamientos para reforma fiscal 2023

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., que agrupa a profesionales especialistas en las áreas de auditoría, impuestos, regulaciones fiscales internacionales, precios de transferencia, comercio exterior, entre otras, presenta una serie de propuestas técnicas en estos ámbitos que pretenden coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomente la creación de empleos productivos, incentive el ahorro y la inversión productiva, genere certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022).

#### Impuesto Sobre la Renta

3. Limitante en deducción de pagos a trabajadores que para ellos representa ingresos exentos **Artículo 28, fracción XXX, de la LISR**

Se solicita derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción al 100% de los pagos, que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador; es decir, para permitir la deducción de 100% de los pagos de nómina. Esto generará los siguientes beneficios:

- i) Que los patrones tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que, actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina, cuyo pago es realizado por disposiciones legales y/o contractuales y, además, son esenciales para la operación de las empresas/patrones.
- ii) La promoción de empleo formal.
- iii) Incentiva el aumento de ingresos no gravados en materia de ISR para la clase trabajadora (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022).

Aunado a la propuesta del IMCP algunos medios especializados igualmente se han pronunciado como el (IDC online, 2022):

**IMCP propone reforma fiscal**

La iniciativa prevé derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción a 100% de los pagos de nómina.

A pesar de que el SAT aseguró que una reforma fiscal para 2023 no es necesaria, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) presentó una propuesta al respecto.

A detalle, el organismo indicó la necesidad de cambiar algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la tributación internacional. Además de cambios en las deducciones.

Lo anterior, debido a que el IMCP considera que aumentar la recaudación mediante actos de fiscalización no es el camino más eficiente para captar ingresos.

La iniciativa prevé derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción a 100% de los pagos de nómina. Lo que, en palabras del organismo, generará que los empleadores tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina.

También propuso la deducibilidad de 100% de consumo en restaurantes, que actualmente tiene una tasa de 8.5%.

En el pago de colegiaturas los contadores señalaron que se debe actualizar el límite de deducción, pues el decreto del que se toma referencia fue publicado desde diciembre de 2013.

En cuanto a la compra de automóviles nuevos, sugirió actualizar el límite de deducción ante el comportamiento que ha tenido la inflación desde 2016, pues los montos se han descontextualizado de la realidad económica actual, aseguró el IMCP

Así como que sean deducibles las medicinas ahora que en algunas instituciones públicas están escasas y que los particulares tienen que comprarlas.

Otro medio que se expresó al respecto fue “el economista” incluso rescatando testimonios del personal directivo del IMCP a través del redactor (Nolasco, 2022)

### **Aumentar la recaudación por fiscalización no es lo más adecuado: IMCP**

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos consideró que no es lo más correcto que la recaudación crezca con base en una mayor fiscalización a los contribuyentes, sino que tiene que ser motivo de que la propia economía crezca.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) consideró que no es lo más correcto que la recaudación crezca con base en una mayor fiscalización a los contribuyentes, si no que tiene que ser motivo de que la propia economía crezca.

El aumento en la recaudación que espera obtener el gobierno federal en 2023 está basado en actos de fiscalización, lo cual desde la óptica de una economía sana no es lo más adecuado, comentó José Luis Gallegos Barraza, presidente de la comisión fiscal del IMCP, en rueda de prensa.

En la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación (ILIF) 2023 se propone un crecimiento anual de 9.9% en la recaudación, esto quiere decir que el gobierno federal espera obtener 4.6 billones de pesos por el cobro de impuestos a los contribuyentes. Lo anterior se debe de realizar sin la implementación de una Miscelánea Fiscal pues la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no presentó una para el siguiente ejercicio fiscal.

En este sentido, tanto el subsecretario de la SHCP, Gabriel Yorio, como la jefa del Servicio de Administración Tributaria (SAT), Raquel Buenrostro, han informado que en los dos

años que restan de esta administración no presentarán ni Misceláneas Fiscales, ni reformas tributarias.

No obstante, el IMCP presentó una propuesta de reforma fiscal para el 2023, la cual esperan que el Congreso de la Unión pueda agregar una iniciativa durante la discusión de la aprobación del Paquete Económico 2023.

“Planteamos algo que promueva la economía, que genere la inversión y que genere ahorro con la finalidad de que no se recargue la recaudación en estar cobrando diferencias en los impuestos (...) queremos que la recaudación crezca porque la economía crezca”, dijo Gallegos.

Por ejemplo, el gremio de contadores solicita derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) para permitir la deducción a 100% de los pagos de nómina.

Esto generará que los empleadores tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina. Además, las deducciones son esenciales para la operación de las empresas y generará la promoción de empleo formal, dijo Ramiro Ávalos Martínez, vicepresidente de fiscal del IMCP.

Como se aprecia el IMCP la organización más importante que congrega profesionales de la contaduría en México con un alto prestigio, ha realizado una propuesta al Gobierno para reforma fiscal en 2023, haciendo mención en uno de sus puntos a la revocación de la modificación analizada, determinando los beneficios que podría traer el cambio propuesto, que si bien son

compartidos en la presente investigación, no tienen un fundamento legal sólido distinto del que la SCJN rechazó, teniendo muy bajas probabilidades de ser tomada en cuenta.

Así mismo, desde el Poder legislativo han existido intenciones para revocar la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR por ejemplo en el año 2017 para promulgarse en 2018 por el Diputado Mario Machuca Sánchez del Partido Verde Ecologista de México (PVEM) (Machuca, 2017) como sigue:

**INICIATIVA QUE DEROGA LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A CARGO DEL DIP. MARIO MACHUCA SÁNCHEZ (PVEM) E INTEGRANTES DEL GRUPO PARLAMENTARIO DEL PVEM**

Exposición de Motivos A partir de 2014 se establece el impuesto sobre la renta (ISR) como único gravamen sobre los ingresos de los contribuyentes, toda vez que se revocó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, impactando directamente a los salarios, a las prestaciones de los trabajadores y a las contribuciones de las empresas. Con lo anterior, se incorporaron límites de deducibilidad a los empresarios, se estableció limitar las deducciones de gastos necesarios para obtener los ingresos, entre los cuales se destaca la no deducibilidad de los pagos que se realicen a los trabajadores, que sean ingresos exentos, de manera parcial o total para estos, así como la no deducibilidad de las cuotas obreras pagadas por el patrón y las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones. Desde 1991 se ha buscado limitar la deducción de los pagos de previsión social o limitar los ingresos exentos de los trabajadores, en estas propuestas se ha visto afectada la deducibilidad de las prestaciones sociales de los trabajadores (Machuca, 2017).

Por lo anterior se considera que, de continuar con la deducibilidad de 100 por ciento para los empresarios, el beneficio se reflejaría en los trabajadores, pues tendrían un aumento en sus ingresos al otorgarles mayores prestaciones, las cuales se han reducido por la tasa de deducción que se aplica a partir de 2014. En abril de 2016, el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal otorgó un amparo a una empresa contra el artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El juzgado concedió el amparo porque consideró que la fracción citada es inconstitucional, pues viola el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna. Esa sentencia precisa que la limitación es desproporcional, pues se trata de una restricción a la deducción de un gasto necesario e indispensable, que impide que se les reconozca el carácter de erogaciones que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Por tanto, son susceptibles de disminuir la base gravable, lo que contraviene lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Actualmente, las empresas tienen mayor pago de impuesto sobre la renta anual y mensual. Al no poder deducir una gran parte de pagos a trabajadores, generará un pago mayor de ISR, pero además las empresas verán afectado su flujo de efectivo mensual, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a la realización de pagos mensuales de ISR, mismos que se determinan con base en un coeficiente de utilidad y como ese coeficiente es mayor por no permitir la deducción de diversos conceptos, se verá afectada la operación normal de las empresas al verse mermado su capital de trabajo. Ante la situación económica que atraviesa el país y al haber una disminución en su perspectiva de crecimiento, es necesario que las empresas tengan una reducción en su carga tributaria, y por tanto que su economía se fortalezca. Lo anterior propiciará una reducción considerable del pago del Impuesto sobre

la Renta, además de que incrementarían su infraestructura, generando en las mismas mayores herramientas de competitividad y de inversión (Machucha, 2017).

El Estado tiene la obligación de lograr progresivamente la efectividad de los derechos reconocidos en la Carta Magna. Acorde con el párrafo tercero del precepto citado, “todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado debe prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones de derechos humanos, en los términos que establezca la ley”. Por todo lo anterior se reafirma que el principal objetivo de la presente iniciativa es establecer una estructura equitativa basada en los principios de equidad y proporcionalidad, con la única finalidad de fortalecer las finanzas de los mexicanos, que el esfuerzo de los trabajadores les dé una mejor calidad de vida y las empresas se fortalezcan para continuar con el desarrollo y fomento del empleo y la inversión. En consecuencia, someto a consideración de esta soberanía el siguiente proyecto de Decreto por el que deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Único.

Se deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

Artículo 28. Para los efectos de este título, no serán deducibles

I a XXIX. (...)

XXX. Se deroga.

XXXI. (...) (...)

Transitorio Único. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2018 en el Diario Oficial de la Federación.

Ese mismo año y en el mismo sentido la Diputada Alejandra Gutiérrez Campos del Partido Acción Nacional (PAN) (Gutierrez, 2017) expone lo siguiente:

**INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO QUE DEROGA LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**Dip. Alejandra Gutiérrez Campos (Gto - PAN)**

Objeto: Deroga la prohibición de la deducción de los pagos que sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; así como las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Por lo expuesto, se presenta a esta soberanía la Iniciativa con proyecto de Decreto que deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Único. Se deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para quedar como sigue Ley del Impuesto sobre la Renta

Sección I De las deducciones en general Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

I. a XXIX. ...

XXX. Se deroga

XXXI.. VII.

Artículo Transitorio Único. El presente decreto entrará en vigor a partir del día 1 de enero de 2018.

En el mismo sentido, ahora el senador Isaías González Cuevas propone (Gonzalez, 2017) lo siguiente:

**EL QUE SUSCRIBE ISAÍAS GONZÁLEZ CUEVAS, SENADOR INTEGRANTE DEL GRUPO PARLAMENTARIO DEL PARTIDO REVOLUCIONARIO INSTITUCIONAL, DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 164 DEL REGLAMENTO DEL SENADO DE LA REPÚBLICA, SOMETO A LA CONSIDERACIÓN DEL PLENO DEL SENADO DE LA REPÚBLICA, LA SIGUIENTE INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE DEROGA LA FRACCIÓN XXX, DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON BASE EN LA SIGUIENTE:**

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

El sistema tributario forma parte de los instrumentos con que cuenta el Estado para obtener recursos y destinarlos a financiar el gasto público y de esta manera proveer a la sociedad los bienes y servicios que demanda. En este sentido, la política tributaria es un instrumento central en el conjunto de las políticas públicas.

La recaudación tributaria, sin embargo, no sólo sirve como un instrumento para generar ingresos; el sistema impositivo también puede perseguir otros objetivos de carácter social, tales como, mejorar el bienestar de los ciudadanos pertenecientes a los grupos sociales menos favorecidos, cuando se le usa como instrumento para la redistribución del ingreso y

disminución de la desigualdad. Además, puede trascender los objetivos meramente recaudatorios y abocarse al fomento de la inversión en sectores económicos específicos y a la generación de empleos, en ese sentido, la recaudación tributaria tiene un objetivo promotor de la actividad económica, como mecanismo indirecto para aumentar la recaudación.

La política tributaria puede tener estos tres atributos, puede ser recaudatoria, cuando genera ingresos directos, puede ser promotora de la actividad económica lo que genera ingresos indirectos y además puede usarse como instrumento redistribuidor del ingreso. El propósito de la presente iniciativa es recuperar para el sistema tributario de México, el equilibrio de estos tres objetivos de la política tributaria; recaudación, promoción de la actividad económica y empleo, así como equidad y justicia social.

El objeto de esta iniciativa es derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), para eliminar de la legislación tributaria los límites a la deducción de gastos de previsión social que realizan las empresas, para beneficio de los trabajadores.

En la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, se limita la deducibilidad de los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador (tales como previsión social, cajas y fondos de ahorros, gratificación anual, horas extras, prima dominical, entre otros, toda vez que únicamente serán deducibles, hasta el 53% de dichos pagos; o bien, cuando las prestaciones no hayan disminuido respecto al ejercicio fiscal inmediato anterior, hasta el 47%.

Cabe mencionar que estos límites a la deducibilidad incluyen rubros específicos a que están obligados los patrones de acuerdo a lo establecido en la Ley Federal del Trabajo, tales como el tiempo extra, el aguinaldo, las indemnizaciones, etc. Además, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) anterior a la reforma, una parte de estos pagos estaban exentos, es decir, no era una prestación que el empleador otorga y puede evitar.

Además, también había prestaciones establecidas en los contratos colectivos, y que estaban exentas, en base a las reglas que se establecieron en la LISR, por ejemplo, los fondos de ahorro y la previsión social, que en la medida que cumplieran con los topes establecidos y requisitos de generalidad, eran deducibles y no se podían eliminar por estar establecidos en los contratos.

Así, se puede observar, que una vez calculado el cociente, el patrón o empresa se verá perjudicado financieramente, ya que, al tener trabajadores, no podrá deducir una parte de los pagos que les realiza, aumentando el monto de ISR a pagar, lo que viola el principio de proporcionalidad.

Fundado en lo establecido en el artículo 1o de Nuestra Constitución, en lo referente al otorgamiento de garantías de los Derechos Humanos, señalando de manera expresa que toda la legislación nacional, no debe de ser contradictoria con lo señalado por este artículo; el Estado tiene la obligación de lograr progresivamente la efectividad de los derechos reconocidos en nuestra Carta Magna. Acorde con el párrafo tercero: “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el estado debe de prevenir, investigar,

sancionar y reparar las violaciones de derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

Además, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos cuando establece en el artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Los anteriores fundamentos de esta iniciativa reiteran que el principal objetivo de la presente iniciativa es establecer una estructura equitativa basada en los principios de equidad y proporcionalidad, con la única finalidad de fortalecer las finanzas de los mexicanos, que el gasto de los trabajadores les dé una mejor calidad de vida y las empresas se fortalezcan para continuar con el desarrollo y fomento del empleo y la inversión.

Por lo anteriormente motivado y fundado someto a consideración de esta soberanía el siguiente:

## **Decreto que deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**

**Artículo Único.** Se deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para quedar como sigue:

**Artículo 28.** Para los efectos de este título, no serán deducibles:

I. a XXIX. ...

XXX. Derogado

XXXI....

...

### **Transitorio**

**ÚNICO.** El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero del 2018, cuando se publique en el Diario Oficial de la Federación.

El año siguiente de igual manera se presentó una iniciativa para promulgarse en 2019 por la Senadora Minerva Hernández Ramos del PAN (Hernandez, 2018) de la siguiente forma:

**INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 28 Y SE DEROGAN LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 Y EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

La que suscribe, Minerva Hernández Ramos, Senadora de la República de la LXIV Legislatura al Honorable Congreso de la Unión e integrante del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 71, fracción II, y 72, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 8, numeral 1, fracción I, 164, numerales 1 y 2 y 169, numeral 1 y demás aplicables del Reglamento del Senado de la República, somete a consideración de esta Soberanía la presente Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforma la fracción I del artículo 28 y se derogan la fracción XXX del artículo 28 y el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al tenor del siguiente:

I. Planteamiento del problema

#### A) Deduciones de personas morales.

En la fracción I del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, se establece que no serán deducibles las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, es decir las cuotas de seguridad social, a cargo del trabajador, que sean pagadas por el patrón. Asimismo, en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra limitada la deducibilidad de los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador (tales como previsión social, cajas y fondos de ahorros, gratificación anual, horas extras, prima dominical, entre otros), toda vez que únicamente serán deducibles:

- a) hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; o bien,
- b) hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 cuando las prestaciones no hayan disminuido respecto al ejercicio fiscal inmediato anterior.

Es así que, a partir de esta reforma, las entidades económicas en el país constituidas como personas morales, con la finalidad de reducir sus cargas fiscales, han optado ya sea por disminuir los conceptos de previsión social que venían pagando a sus trabajadores, o bien, por pagar únicamente aquellos que son legalmente obligatorios, tales como la gratificación anual, la prima vacacional y el reparto de utilidades, lo que ha contribuido a que el salario real disminuya sensiblemente.

#### II. Argumentos que sustentan la presente iniciativa:

De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, se propone en el apartado VI.4 México Próspero, en la estrategia 4.1.2. Fortalecimiento de los ingresos del sector público, implementar las siguientes líneas de acción:

- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal;
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca de desarrollo, entre otras.

Tratándose de las deducciones en el impuesto sobre la renta, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 15/2011,3 consideró que existen deducciones de tipo estructural que el Legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes; y que asimismo, por principio de contradicción, existen deducciones no estructurales con el objeto de obtener una finalidad específica, propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Por lo que respecta a la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, debe señalarse que en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 39/97,5 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el concepto de previsión social es el siguiente: "...comprende, por una parte, la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades de orden económico del trabajador y su familia, ante la imposibilidad material para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo y, en una acepción complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar la meta de llevar una existencia decorosa y digna, a través de la concesión de otros satisfactores con los cuales se establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida."

En este sentido, conforme a la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, todas las prestaciones exentas para los trabajadores son no deducibles para los patrones en la proporción que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos, lo cual significa que solamente es deducible el 47% de dichas prestaciones. Lo anterior obliga a las empresas y patrones a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva.

Así las cosas, al constituir erogaciones obligatorias y formales para el patrón (ya sea que deriven de la propia Ley, de un contrato individual, de un contrato colectivo o de la costumbre) que afectan de manera negativa su utilidad bruta, debe reconocerse su deducibilidad al 100%, tal como lo propone la presente iniciativa.

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES

#### CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

##### Artículo 28. (...)

Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al

Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

II. al XXIX. (...)

### **XXX. SE DEROGA**

XXXI. (...) (...)

Transitorio Único.- El presente decreto entrará en vigor a partir del día 1º de enero de 2019.

Dichas iniciativas no fueron aprobadas por el Congreso de la Unión y solo quedaron como antecedentes de los intentos de derogar la modificación en cuestión, es importante rescatar que en el mismo sentido, la presente investigación comparte con las propuestas de la iniciativa privada y del Poder Legislativo, los principales motivos que las mismas exponen; hacer más equitativa la estructura impositiva, adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca de desarrollo, coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomentar la creación de empleos productivos, incentivar el ahorro y la inversión productiva, generar certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales, todo lo anterior resalta la importancia de definir una política tributaria adecuada que permita el desarrollo y ofrezca un estado de derecho.

## **Importancia de la política tributaria**

La política tributaria a nivel mundial ha tomado mayor relevancia como herramienta para impulsar el progreso, ya que no solamente tiene un impacto sobre el nivel de recursos disponibles, sino sobre múltiples dimensiones de los objetivos de desarrollo, en este sentido, los desafíos fiscales que enfrentan los países representan barreras considerables para lograr un desarrollo económico sostenible. (Naciones Unidas, 2019)

La tributación es el único medio práctico de recaudar ingresos para financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de las personas, sin embargo, el establecimiento de un sistema tributario justo y eficiente no es simple, en particular en los países en desarrollo que procuran integrarse en la economía mundial (Tanzi, 2001).

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario y el sujeto pasivo que es el contribuyente, este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al encuadrar en los supuestos contemplados en la Ley a las actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico. (Romero, 2004)

Por lo tanto, el sector privado juega un rol muy importante en el desarrollo de una economía de mercado, puesto que es el principal generador de empleos y de inversión, además de fomentar el crecimiento económico y la reducción de la pobreza. (La Nación, 2013)

Como lo exponen los autores anteriores, la definición de una política tributaria adecuada que respete la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes es primordial para lograr el desarrollo económico de una nación, al no tener una estructura impositiva equitativa y carecer

de certidumbre jurídica en el aspecto fiscal, el sector privado se siente vulnerado y no cumple su rol en la economía estancando el desarrollo.

La evolución económica y social de los países de América Latina se destaca por dos aspectos principales: una alta volatilidad macroeconómica y una elevada desigualdad en la distribución del ingreso, estas características generales, que, por supuesto observan rasgos particulares entre subregiones y países, hacen especialmente importante la acción del Estado a través de la política fiscal. Sin embargo, evaluada por su desempeño y resultados, la política fiscal en la región parece haber sido poco efectiva para atenuar la volatilidad y reducir la desigualdad. (Jimenez, 2019).

Como lo establece el autor citado, la política fiscal en la región donde se encuentra México atendiendo sus resultados ha fracasado en su finalidad de desarrollo económico, claramente en el país, este resultado no recae totalmente en la modificación cuestionada en la presente investigación, sin embargo, medidas como esta son las que acentúan más la brecha en una política tributaria lejana a ser eficiente y equitativa.

## **Derecho tributario y principios tributarios regentes en México**

### **Derecho tributario y principios tributarios**

Ahora bien, la base para definir una política tributaria es el derecho tributario, esta rama del derecho es la que da forma y reglas a la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, por lo mismo es de vital importancia conocer al menos sus características generales.

“Los ciudadanos de cada estado deben contribuir al apoyo del gobierno, tanto como sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades” (Smith, 1776) como se citó en (Velazquez, 2017).

El derecho tributario es aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos (Gianinni, 1957) como se citó en (Blasio Mier, 2003).

“Por lo tanto el derecho tributario no está constituido únicamente por las normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino también por un conjunto “principios”, “postulados”, “directrices”, “cánones”, “rules” “regles” o “máximes” de la imposición (Blasio Mier, 2003).

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídica tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza de los alcances de la potestad tributaria. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del estado. (Blasio Mier, 2003).

De lo anterior, se puede establecer que el derecho tributario es un conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la relación entre el Estado y los particulares tanto en la imposición y la recaudación de contribuciones, a través de los cuales el Estado se allega de recursos suficientes para el desarrollo de sus actividades, sin embargo, las normas establecidas deben cumplir con los principios tributarios, de otra manera dicha norma carecería de legalidad y su imposición sería cuestionable, sugiriendo que el estado ha excedido los límites de la relación tributaria.

## **Principios tributarios en México**

Mencionado lo anterior para poder cuestionar una norma fiscal, se deben conocer los principios tributarios regentes en México, con la finalidad de argumentar los agravios pertinentes ante la diferencia planteada en la presente investigación y adicionalmente sustentar con todos los motivos y objetivos que han expuesto los intentos de revocación desde el proyecto de sentencia del Ministro Juan N. Silva Meza, la propuesta de reforma 2023 del IMCP y las iniciativas de reforma a la LISR presentadas.

Para tal ejercicio se toma la publicación del Tribunal Federal del Justicia Fiscal y Administrativa, que nos describe los principios tributarios en México, mediante los autores (Real & Naranjo, 2013) como sigue:

El establecimiento del régimen jurídico emanado del órgano legislativo competente para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una norma jurídica, y cuando esta norma jurídica regula la relación que surge entre las partes, relativa a la obtención de recursos necesarios para sufragar el gasto público del Estado y la correlativa obligación de enterarlos, estamos entonces ante una ley tributaria.

Las leyes tributarias encuentran principalmente su origen y nacimiento en lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tal dispositivo además de prever la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, indica que dicha contribución deberá realizarse de la manera que dispongan las leyes, es decir, la Carta Magna condiciona que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo únicamente cuando así se exprese en la ley y conforme se exprese en la ley, frase ésta última que acuña

el aforismo “Nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Adicional al principio “Nullum tributum sine lege”, el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución General contiene los principios de Justicia Fiscal o Tributaria, como son: generalidad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y sin duda uno de los más sobresalientes “principio de Legalidad”, principio éste último sobre el cual profundizaremos en adelante, debido a que consideramos contiene elementos que deben respetarse en la creación de la ley tributaria.

A continuación (Real & Naranjo, 2013) dan una descripción de cada uno:

#### **Principio de Generalidad.**

Este principio toma como punta de lanza los elementos que de manera general debe cumplir cualquier ley, y consiste en que la ley tributaria debe ser abstracta e impersonal, es decir, la ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público.

#### **Principio de Destino al Gasto Público.**

Ningún ordenamiento jurídico aclara qué debe entenderse por “gasto público”, de modo que para conocer el sentido de tal expresión consideramos pertinente acudir a la más reconocida doctrina nacional y, sin duda, a lo expresado por nuestro más alto tribunal.

El Dr. Rodríguez Lobato, adiciona:

“los gastos en que incurre el Estado o el personal al servicio del mismo para cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus funciones públicas no satisfacen

necesidades colectivas, sino individuales y, sin embargo, también debe considerarse gasto público. Por ejemplo, los gastos de transporte, hospedaje y alimentación en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar su situación fiscal”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado:

“GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos”

Derivado de lo antes expuesto, para efectos del presente ensayo, consideramos el gasto público como aquellos ingresos que el Estado necesita para el debido y oportuno cumplimiento de las necesidades colectivas. (Real Benitez & Naranjo Espinoza, 2013)

### **Principio de Proporcionalidad Tributaria**

Previo al señalamiento que merece el Principio de Proporcionalidad Tributaria es conveniente apuntar que por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva e igualdad, motivo por el cual cuando hacemos referencia a los principios proporcionalidad y equidad, entiéndase que el eco nos lleva a la capacidad contributiva e igualdad, respectivamente.

En relación con el Principio de Proporcionalidad Tributaria, algunos autores, como Manuel Hallivis Pelayo, han sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera

que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaino ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados. Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que el principio de proporcionalidad tributaria implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público.

Por tanto, la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar las contribuciones.

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que una de las premisas básicas sobre la cual Adam Smith fundamentó el Principio de Proporcionalidad fue el de que la carga fiscal no debe fijarse solamente en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, pues ésta debe incidir únicamente sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no se vuelva confiscatorio.

### **Principio de Equidad Tributaria**

Consiste en dar un tratamiento igual ante la ley tributaria a sujetos pasivos que se encuentren en situaciones o circunstancias parecidas y un tratamiento distinto a sujetos pasivos bajo condiciones desiguales; con la particularidad que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio, sino que dicha violación se configura

únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

### **Principio de Legalidad Tributaria**

Hablar de legalidad es hablar de uno de los principios constitucionales que tienen aplicación en casi todos los campos del derecho; el principio de legalidad se debe deducir de la interpretación conjunta al segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución General cuando señala: *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”*, y del primer párrafo del artículo 16 de la misma constitución cuando indica: *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

Tributariamente, el Principio de Legalidad lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, cuando indica: *“de la manera que lo dispongan las leyes”*, esto comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de Legalidad Administrativa, o también llamado preeminencia de la Ley y la Reserva de Ley.

Mientras el Principio de Legalidad Administrativa presupone que la autoridad administrativa limite su actuar a lo que se encuentra previsto en la ley, la Reserva de Ley concibe como función principal el delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley; con la atenuante de que no todos los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por la ley, sino únicamente los elementos esenciales, situándonos de esta manera ante una reserva de ley relativa.

En efecto, la doctrina y el Poder Judicial han distinguido entre Reserva de Ley absoluta y relativa, si la Reserva de Ley es absoluta se deberán regular todos y cada uno de los aspectos de materia reservada a través de la Ley o, en su caso, normas con valor y rango de Ley; si la reserva de Ley es relativa, se exigirá la presencia de una Ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos esenciales o fundamentales de la contribución establecida.

***“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN”.***

*El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía...En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.”*

Estos elementos esenciales, de acuerdo a la legislación vigente (artículo 5 del Código Fiscal de la Federación) son sujeto, objeto, base y tasa y recientemente por criterio jurisprudencial

se ha establecido que la época de pago debe también encontrarse prevista en el cuerpo legal de las contribuciones.

Una vez analizada la totalidad de los elementos del marco teórico se logra estar en condiciones para hacer un cuestionamiento firme a la legalidad de la modificación al artículo 28 fracción XXX de la LISR con base en la diferenciación establecida en la presente investigación, conociendo las realidades de cómo y por qué la reforma actualmente sigue siendo un tema de interés en México sobre el cual se busca un cambio que otorgue a las partes una relación jurídica justa que promueva el desarrollo de la economía.

## **Metodología y desarrollo**

El diseño metodológico para la realización de la presente investigación aplicada, es siguiendo el método descriptivo respecto de todas las fuentes consultadas que permiten revisar los efectos de la reforma tanto los de legalidad como los económicos, además se utilizó el método deductivo para la argumentación que permitiera emitir las conclusiones.

### **Objetivo general**

Plantear un análisis que cuestione el artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la renta y sus efectos, atendiendo de inicio su legalidad respecto únicamente de las prestaciones exentas no deducibles en su totalidad obligadas por Ley Federal del Trabajo, para posteriormente revisar sus realidades en torno al aumento de recaudación y efectos negativos que ha provocado desde su aplicación.

### **Objetivos específicos**

Analizar la legislación vigente y las teorías tributarias respecto de las deducciones obligadas por Ley Federal del Trabajo que están exentas y por tanto no son deducibles en su totalidad, cuestionando la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante la cual no se planteó esta diferenciación y resolvió en la generalidad.

Revisar los efectos económicos que ha provocado la reforma para verificar que los mismos no han sido positivos en su totalidad e incluso han fomentado prácticas indebidas por parte de los patrones que han afectado directamente al sector laboral.

## **Resultados, análisis y discusión**

### **Resultados cualitativos**

Con base en lo analizado dentro del sustento teórico de la presente investigación y acorde al orden de presentación se obtienen los siguientes resultados:

La reforma al artículo XXX de la LISR desde su promulgación en 2014 a la fecha ha sido motivo de debate, dado que es una legislación novedosa sin precedentes que derivó de una manera de legislar “políticamente correcta” con el discurso de no aumentar ni crear nuevos impuestos, pero si reduciendo los deducibles para aumentar la base gravable y el pago de ISR propio, dentro del margen reducido que implica lo anterior los legisladores que la promovieron la fundaron bajo el principio tributario de la simetría fiscal y la libertad de configurar el sistema tributario, bases que no fueron suficientes para que los contribuyentes promovieran amparos en su contra al considerarla violatoria y anticonstitucional, para que posteriormente la SCJN resolviera el asunto.

La sentencia de la SCJN al respecto fue una decisión por demás polémica por los antecedentes y las formas en que se dio, primero porque existió proyecto anterior que la declaraba inconstitucional con bastantes elementos y que no fue aprobado y segundo porque la resolvió la segunda sala sin atender que era un asunto que debía llegar al pleno de la SCJN donde tal vez la sentencia hubiera sido otra, la segunda sala la resolvió y le dio legalidad y constitucionalidad a la reforma en un hecho que queda para la historia.

A pesar de ser una reforma que entró en vigor en 2014 y que dictó sentencia judicial en 2016, a partir de 2017 a la fecha han existido intentos por reformarla y revocarla desde el Poder Legislativo y la iniciativa privada que al ver coartada la opción de revertirla a través del Poder Judicial, la opción viable que resta es la de derogarla o modificarla mediante una Ley que pase el proceso en

el Congreso de la Unión, sin embargo, los intentos mencionados no han sido apoyados y las iniciativas del sector privado han hecho oídos sordos de parte de la autoridad que al tener la ratificación de la misma, no tiene interés en derogarla a pesar de la presentación de argumentos que sustentan la petición.

Por tal motivo la política tributaria en México aplicada por el nuevo gobierno de Andrés Manuel López Obrador, influenciada por la OCDE se ha vuelto más estricta y tiende a lo penal, esta rigidez en la misma sobre el sector formal cautivo, la convierte en una política tributaria inequitativa que vulnera los derechos del contribuyente y no permite el desarrollo económico óptimo para la Nación, medidas como la ratificación de la reforma en comento por la SCJN refuerzan esa rigidez y aumentan el sentido de desconfianza y descontento entre los contribuyentes.

Por último, el análisis del derecho tributario y los principios tributarios regentes en México permiten argumentar y fundamentar el cuestionamiento de la legalidad de la modificación pero no de forma general como se ha hecho de 2014 a la fecha sin ningún resultado positivo, sino atendiendo una diferenciación crucial que se ha dejado de lado en los múltiples intentos de reforma, que es el de no dar el mismo tratamiento a desiguales, reiterando que las prestaciones obligadas por la LFT tienen una naturaleza total y completamente distinta que las que no lo son y regularmente se encuadran en la figura de previsión social, bajo esta premisa se debe basar el cuestionamiento a la autoridad, que si bien, bajo el principio de simetría fiscal le da una naturaleza de exenta a la totalidad de prestaciones, no puede dejar de lado que la naturaleza de las prestaciones les da características distintas, respecto a la previsión social, que si bien el no deducirla efectivamente altera la capacidad tributaria de los patrones, como cualquier otra deducción el contribuyente al conocer las consecuencias de otorgarla puede elegir entre hacerlo o no hacerlo y esa es una constante de los requisitos y del catálogo de deducciones, reforzado por la total libertad

del legislador de configurar el sistema tributario, donde excede sus facultades la autoridad es cuando pretende dar el mismo tratamiento a conceptos obligados por LFT, dejando sin elección al contribuyente y generándole un castigo respecto de cumplir con otra Ley, violando el principio de equidad tributaria dado que da un tratamiento igual a desiguales y esto inmediatamente viola el principio de proporcionalidad tributaria dado que desvirtúa la capacidad contributiva del patrón, haciéndole tributar sobre una base gravable superior y por ultimo viola el principio de legalidad tributaria dado que sitúa al contribuyente ante dos leyes que le establecen obligaciones a respetar donde el cumplir con una le genera un perjuicio en la otra y viceversa, dejándolo en un estado de indefensión sin alternativa de elegir opción que no le resulte en un castigo por parte de la autoridad.

## Resultados cuantitativos

Derivado del análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 2 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, comparando la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicar la reforma en cuestión, presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector industrial donde el gasto anual de nómina representa el 12.5% de las deducciones.

Tabla 2. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 12.5% de sus deducciones autorizadas

No.	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10,000,000.00	10,000,000.00	0.00
	<b>Menos:</b>			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	7,000,000.00	7,000,000.00	0.00
3	Sueldos y prestaciones gravadas	800,000.00	800,000.00	0.00
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	200,000.00	200,000.00	0.00
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	106,000.00	0.00	106,000.00
6	No deducción al 47% percepciones exentas	94,000.00	0.00	94,000.00
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7,906,000.00	8,000,000.00	-94,000.00
	<b>Igual a:</b>			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2,094,000.00	2,000,000.00	94,000.00
	<b>Menos:</b>			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50,000.00	50,000.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2,044,000.00	1,950,000.00	94,000.00
	<b>Menos:</b>			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0.00	0.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2,044,000.00	1,950,000.00	94,000.00
	<b>por:</b>			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	<b>igual a:</b>			
14	ISR a cargo	613,200.00	585,000.00	28,200.00

Fuente elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX y 96 LISR 21)

La tabla 2. muestra la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas, que afecta el resultado fiscal del ejercicio y en automático incrementa el ISR propio a pagar en \$28,200.00

Continuando con el análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 3 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, comparando la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicar la reforma en

cuestión, presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector comercial donde el gasto anual de nómina representa el 52.50% de las deducciones.

Tabla 3. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 52.50% de sus deducciones autorizadas

No.	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10,000,000.00	10,000,000.00	0.00
	<b>Menos:</b>			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	3,800,000.00	3,800,000.00	0.00
3	Sueldos y prestaciones gravadas	3,800,000.00	3,800,000.00	0.00
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	400,000.00	400,000.00	0.00
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	212,000.00	0.00	212,000.00
6	No deducción al 47% percepciones exentas	188,000.00	0.00	188,000.00
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7,812,000.00	8,000,000.00	-188,000.00
	<b>Igual a:</b>			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2,188,000.00	2,000,000.00	188,000.00
	<b>Menos:</b>			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50,000.00	50,000.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2,138,000.00	1,950,000.00	188,000.00
	<b>Menos:</b>			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0.00	0.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2,138,000.00	1,950,000.00	188,000.00
	<b>por:</b>			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	<b>Igual a:</b>			
14	ISR a cargo	641,400.00	585,000.00	56,400.00

Fuente elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX, 96 LISR (2021)

En la tabla 3. Se aprecia la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas, que afecta el resultado fiscal del ejercicio y en automático incrementa el ISR propio a pagar en \$56,400.00.

Continuando con el análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 4 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, comparando la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicar la reforma en cuestión, presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector servicios donde el gasto anual de nómina representa el 85% de las deducciones.

Tabla 4. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 85% de sus deducciones autorizadas

No.	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10,000,000.00	10,000,000.00	0.00
	<b>Menos:</b>			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	1,200,000.00	1,200,000.00	0.00
3	Sueldos y prestaciones gravadas	6,000,000.00	6,000,000.00	0.00
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	800,000.00	800,000.00	0.00
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	424,000.00	0.00	424,000.00
6	No deducción al 47% percepciones exentas	376,000.00	0.00	376,000.00
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7,624,000.00	8,000,000.00	-376,000.00
	<b>Igual a:</b>			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2,376,000.00	2,000,000.00	376,000.00
	<b>Menos:</b>			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50,000.00	50,000.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2,326,000.00	1,950,000.00	376,000.00
	<b>Menos:</b>			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0.00	0.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2,326,000.00	1,950,000.00	376,000.00
	<b>por:</b>			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	<b>Igual a:</b>			
14	ISR a cargo	697,800.00	585,000.00	112,800.00

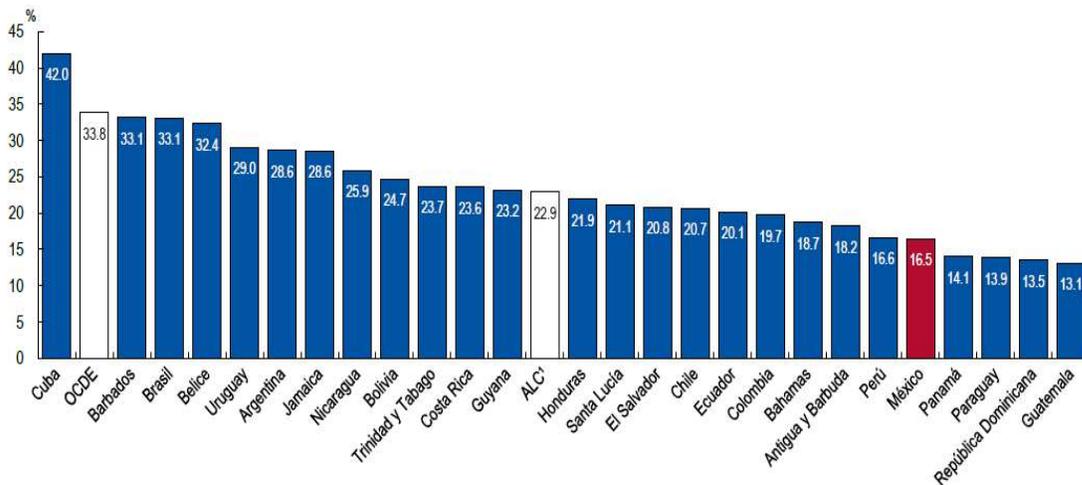
Fuente elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX, 96 LISR (2021)

La tabla 3. Demuestra la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas, que afecta el resultado fiscal del ejercicio y en automático incrementa el ISR propio a pagar en \$112,800.00.

Una vez analizadas las tablas 2, 3 y 4 los incrementos al ISR propio entre aplicar la reforma y no aplicarla resultan en \$28,200.00, \$56,400.00 y \$112,800.00 respectivamente, mostrando que la afectación es general pero depende su cuantía del porcentaje que cada uno eroga en nómina, atendiendo principalmente de su giro, una prestadora de servicios tradicional tendrá un alto pago de nómina siendo su gasto principal, mientras una empresa industrial priorizara sus materias primas teniendo un gasto de nómina menor, adicionalmente es importante resaltar que las prestaciones establecidas en LFT si bien son generales y aplican a todos los trabajadores, los supuestos para otorgarlas varían entre por ejemplo el aguinaldo entregado una vez al año y una indemnización por rescisión laboral solo pagada al momento del despido injustificado de un trabajador.

Ahora bien, para certificar los efectos negativos en la recaudación del Estado que fueron establecidos por el IMCP y las iniciativas del Poder Legislativo citadas en la presente investigación, a través de la figura 1 se muestra la recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México en comparación con América Latina y el promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE).

Figura 1. Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en México 2019 comparativo con América Latina y el Caribe (ALC) y OCDE.

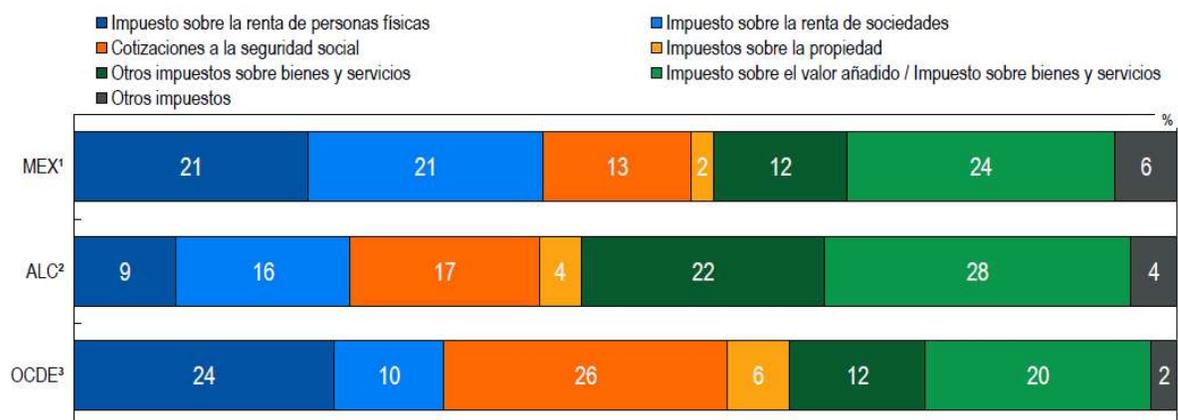


Fuente: portal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (Organizacion para la cooperacion y el Desarrollo Economicos, 2022)

Los datos presentados en la figura 1 denotan que México está dentro de los 5 países de América latina que menos recaudan, a 7 puntos la media de ALC y a menos de la mitad del promedio de OCDE.

Una vez conociendo el comparativo general de recaudación de México con ALC y el promedio del OCDE, la figura 2 nos permite analizar cómo se integra esta recaudación por contribución, mostrando las cuotas de seguridad social, punto específico del presente análisis.

Figura 2. Estructura tributaria comparada con los promedios regionales 2018 México-ALC-OCDE.



1. Los datos de 2018 se utilizan para México porque los datos de 2019 no estaban disponibles.  
 2. Representa al grupo de 26 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Venezuela debido a problemas de disponibilidad de datos. Ecuador se excluye del promedio de ALC para los ingresos de los impuestos sobre la renta de sociedades y para los ingresos de los impuestos sobre la renta de personas físicas, ya que no se dispone de un desglose suficiente.  
 3. Los datos de 2018 se utilizan para el promedio de la OCDE porque los datos de 2019 no estaban disponibles. Todas las cifras del gráfico están redondeadas.

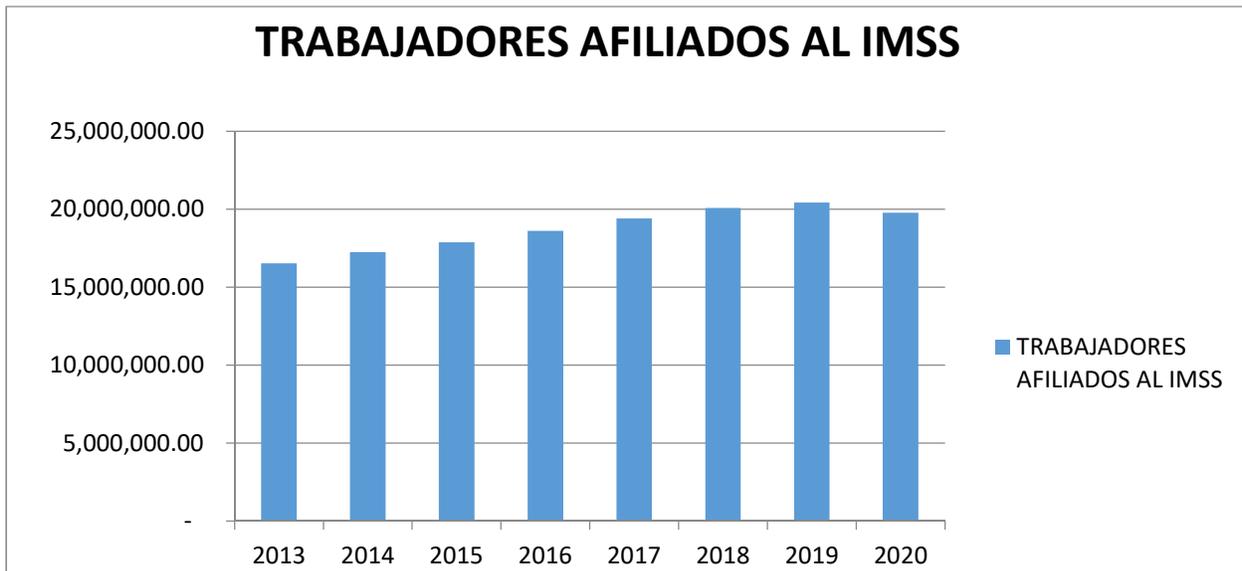
Fuente: portal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (Organizacion para la cooperacion y el Desarrollo Economicos, 2022)

La figura 2 muestra un punto vital dado que muestra que México está por debajo del promedio recaudado en cuotas de seguridad social de los trabajadores en ALC y apenas a la mitad del promedio de la OCDE, cabe mencionar que la estructura tributaria se refiere a la proporción de cada categoría de ingresos tributarios sobre el total de los ingresos tributarios.

Las figuras 1 y 2 nos presentan el panorama recaudatorio de México comparativo en su región y respecto de la OCDE, situándolo en las posiciones más bajas de recaudación en ambos escenarios, en la recaudación de contribuciones de seguridad social igualmente está por debajo de la media en América Latina y a la mitad del promedio en OCDE, teniendo estos datos total relevancia respecto de una política tributaria que ha fracasado y que no promueve el desarrollo de la economía.

Para reforzar la estadística comparativa de las Figuras 1 y 2 se presenta en la Figura 3 el número de trabajadores afiliados al seguro social en México del año 2013 al 2020 que nos permita comprender la baja recaudación comparativa en este apartado y constatar los efectos negativos antes mencionados.

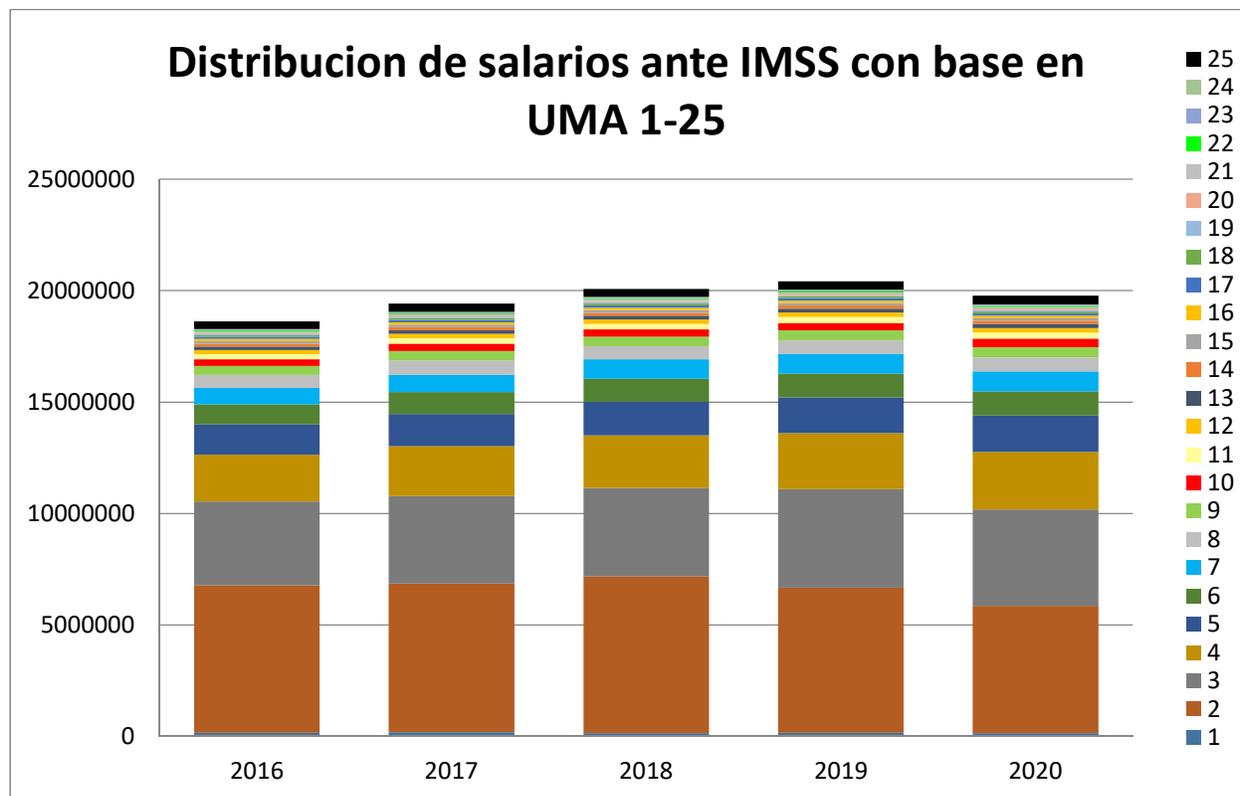
Figura 3. Número de trabajadores en México afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) 2013-2020.



Fuente elaboración propia, con base en información tomada del portal del Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto Mexicano del Seguro Social, 2020)

La figura 3 demuestra un incremento promedio de trabajadores afiliados al IMSS del año 2013 al 2018, desacelerándose en 2019 y disminuyendo en 2020 (año de inicio de pandemia COVID-19), si bien cada año se venía incrementado el número de trabajadores con seguridad social hasta 2019, vale la pena revisar por qué la recaudación de contribuciones de seguridad social está en la mitad del promedio de la OCDE, para lo cual en la Figura 4 de las mismas cifras presentadas en la Figura 3 pero con un desglose de con cuantas Unidades de Medida Actualizadas (UMA) cotizan esos trabajadores presentados.

Figura 4. Con cuantas UMAS cotizan los mexicanos 2016-2020 (UMA 2016; \$73.04, UMA 2017; \$75.49, UMA 2018 \$80.60, UMA 2019 \$84.49, UMA 2020 \$86.88)



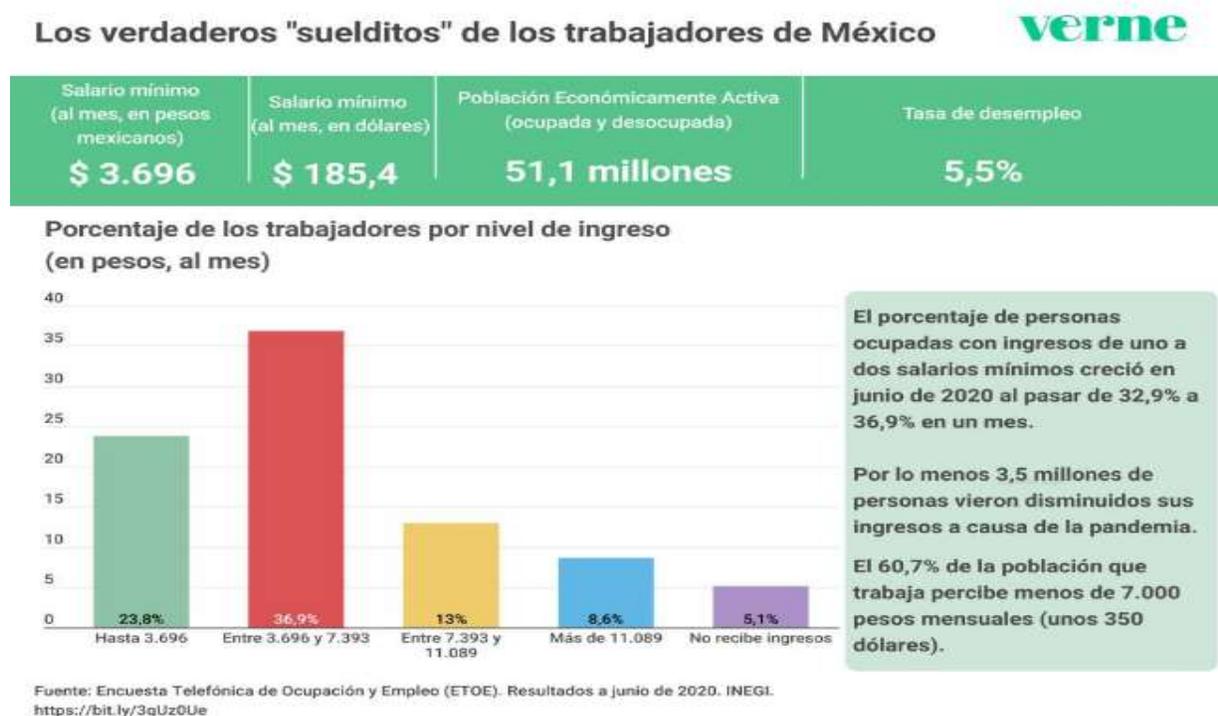
Fuente elaboración propia, con base en información tomada del portal del Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto Mexicano del Seguro Social, 2020)

La figura 4 nos muestra claramente el porqué de las cifras de recaudación en contribuciones de seguridad social, si bien la cifra de trabajadores afiliados crece hasta 2019, la mitad de trabajadores en México están registrados con un salario equivalente a entre 2 y 3 UMAS del año en cuestión, como la información se encuentra en UMAS al convertirlo a salarios mínimos por ejemplo del año 2020 (\$123.22 salario mínimo general) se determina que se están registrando a trabajadores que perciben entre 1.41 y 2.11 salarios mínimos, hecho que demuestra con toda claridad prácticas como el sub salario y en menor medida por la falta de datos al respecto el empleo informal en México, promovidos por medidas como la analizada en la presente investigación, que se acentúan en el periodo que lleva vigente la modificación citada en la presente investigación.

Para reforzar lo antes expuesto se muestra la estadística del siguiente artículo periodístico del redactor (Rodríguez, 2020) como sigue y se muestra de manera más clara en la figura 5:

De acuerdo con datos de la Encuesta Telefónica de Ocupación y Empleo (ETOE) elaborada por el INEGI a finales de 2020, el 60,7% de los trabajadores mexicanos gana entre uno y dos salarios mínimos. En términos reales, los empleados mexicanos ganan entre 3.696 y 7.393 pesos mensuales (entre 185 y 370 dólares, aproximadamente) por trabajos realizados en la Economía formal.

Figura 5. Los verdaderos “suelditos” de los trabajadores de México



Fuente: Portal El país lo mejor de Verne (Rodríguez, 2020)

La figura 5 muestra que más de la tercera parte de los trabajadores que aspiran a estar incorporados al sector formal y cotizar ante el IMSS únicamente perciben entre uno y dos salarios mínimos, siendo esta cifra un motivo interesante de análisis y denotando una disparidad entre los impuestos directos e indirectos recaudados y la baja recaudación mostrada anteriormente cifrada por la OCDE

en América latina relativa a cuotas de seguridad social, motivando una conclusión derivada a que la práctica de sub salario es común y afecta a una parte importante de trabajadores transgrediendo sus derechos de seguridad social, generada por los patrones para reducir su carga tributaria que en los últimos años se ha incrementado y dentro de uno de los amplios motivos que la generan, se encuentra la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR que desincentiva a erogar en colaboradores dado que no todo lo erogado será deducible.

## **Análisis y discusión**

La presente investigación permitió conocer las realidades de la reforma al artículo XXX de la LISR; desde su promulgación en 2014 a la fecha, en primera instancia económicamente que no ha cumplido con su objetivos y por el contrario ha incentivado otros efectos negativos el directo y más claro, el perjuicio a todos los patrones en México en el pago de su ISR propio desvirtuando su capacidad contributiva real, dependiendo claro de sus condiciones particulares será mayor o menor, así mismo que la recaudación del Estado que promovió la reforma para incrementar sus recursos no precisamente ha sido la esperada, dado que sigue ubicando al país en los peores lugares de recaudación en América Latina y en menos de la mitad respecto del promedio de OCDE, cabe resaltar que la modificación ha impactado un sector que se convirtió en el gran perdedor de la reforma, que son los trabajadores, promoviendo que los patrones opten por prácticas como el sub salario o el empleo informal, ante la restricción de deducir sus nóminas al 100% para poder subsistir en el mercado, con una realidad lejana de tener una relación tributaria justa que permita el desarrollo.

En segunda instancia viene el cuestionamiento de la legalidad de la modificación pero no de forma general como se ha hecho de 2014 a la fecha sin ningún resultado positivo, sino atendiendo una diferenciación crucial que se ha dejado de lado en los múltiples intentos de reforma, que es el de no dar el mismo tratamiento a desiguales, reiterando que las prestaciones obligadas por la LFT tienen una naturaleza total y completamente distinta que las que no lo son y regularmente se encuadran en la figura de previsión social, bajo este argumento se debe fundamentar el cuestionamiento a la autoridad, que si bien, bajo el principio de simetría fiscal le da una naturaleza de exenta a la totalidad de prestaciones, no puede dejar de lado que la naturaleza de las prestaciones les da características distintas y el hecho de nacer de dicha Ley reglamentaria marca un precedente,

por el contrario, respecto a la previsión social, que si bien el no deducirla efectivamente altera la capacidad tributaria de los patrones, como cualquier otra deducción el contribuyente al conocer las consecuencias de otorgarla puede elegir entre hacerlo o no hacerlo y esa es una constante de los requisitos y del catálogo de deducciones, reforzado por la total libertad del legislador de configurar el sistema tributario, donde excede sus facultades la autoridad es cuando pretende dar el mismo tratamiento a conceptos obligados por LFT, dejando sin elección al contribuyente y generándole un castigo respecto de cumplir con otra Ley, violando el principio de equidad tributaria dado que da un tratamiento igual a desiguales y esto inmediatamente viola el principio de proporcionalidad tributaria dado que desvirtúa la capacidad contributiva del patrón, haciéndole tributar sobre una base gravable superior y por ultimo viola el principio de legalidad tributaria dado que sitúa al contribuyente ante dos leyes que le establecen obligaciones a respetar donde el cumplir con una le genera un perjuicio en la otra y viceversa, dejándolo en un estado de indefensión sin alternativa de elegir opción que no le resulte en un castigo por parte de la autoridad.

El agravio expuesto en el párrafo anterior sumado a los motivos y objetivos de intentos de reforma anteriores expuestos en la presente investigación y los resultados del análisis de los efectos económicos, integran un argumento que puede cuestionar la legalidad de la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR y modificarlo.

## Aceptación de artículo científico en revista indexada



Revista Teuken-Bidikay <teuken-bidikay@elpoli.edu.co>

Para: Usted



Lun 28/11/2022 03:28 PM

Apreciados profesores Julio César y Compañeros:

Confirmamos recibo de su contribución, la cual será sometida a revisión previa de condiciones mínimas, de acuerdo con los criterios editoriales de la revista. Tan pronto se supere esta primera etapa, les será informado y se enviará a evaluación internacional.

Desde ya les deseamos los mayores éxitos en este proyecto de difusión académica.

Reciban un fraternal saludo latinoamericano,

**Ana Martínez Vélez**

Gestora Editorial



**TEUKEN  
BIDIKAY**

**Revista Latinoamericana de Investigación  
en Organizaciones, Ambiente y Sociedad**

POLITÉCNICO COLOMBIANO Jaime Isaza Cadavid

Avenida Las Vegas, Carrera 48 N° 7-151

Oficina P19-153. Tel.  +57 4 3197900 ext. 316.

Cel. +57 3045703412 - 3117193552

Skype: teuken-bidikay

CP 050022. Medellín, COLOMBIA.

<https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/issue/archive>

**Advertencia Habeas Data:** El contenido de este documento y/o sus anexos son para uso exclusivo de su destinatario intencional, contiene información privilegiada y no puede ser usado ni divulgado por personas distintas de su destinatario. Si usted no es el destinatario intencional de este documento por favor Infórmenos de inmediato y elimine el documento y sus anexos. Está prohibida su retención, grabación, utilización o divulgación con cualquier propósito. Este correo ha sido revisado por los sistemas antivirus institucionales, sin embargo el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid no asume ninguna responsabilidad por el uso del mismo. Si usted no desea volver a recibir información desde este remitente, por favor devuelva este mensaje con el asunto Retiro, a fin de darlo de baja de nuestra base de datos. Antes de imprimir este correo, reflexione si es totalmente necesario hacerlo. La producción de papel implica cada día la tala de millones de árboles en todo el mundo.



## ARTÍCULOS FASE 1 - REVISIÓN PREVIA DE CONDICIONES MÍNIMAS



Título del artículo:	Tratamiento fiscal de las prestaciones laborales en México. Análisis de la legalidad y realidades		
Autores:	Julio Cesar Hernández Maza, Eleazar Villegas González, Teresa de Jesús Vargas Vega y Heriberto Moreno Islas		
Código:	E22A11	Fecha recepción:	28 de noviembre de 2022
Fecha revisión:	5 de diciembre 2022	Plazo versión ajustada:	20 de diciembre de 2022

ARTÍCULO				
N°	Criterio Editorial	Cumple?		Observaciones
		SI	No	
1	Extensión del texto (4000 a 7000 palabras)			6514 palabras.
2	Fuente Arial normal 12 puntos.			
3	Título de máximo 15 palabras / 20 con subtítulo.			14 palabras
4	Interlineado 1,5 espacios			
5	Compuesto en una columna			
6	Tamaño carta (21.5x28,0 cm)			
7	Referencias en modelo parentético			
8	Pies de página para comentarios o aclaraciones			
9	Palabras clave, máximo 5			4 palabras.
10	Resumen del artículo, <b>abstract</b> y resumen (130 p.)			129 palabras, consultar guía de resumen.
11	Codificación JEL			
12	Datos biográficos, correo de contacto y <b>Cooid</b>			Falta <b>Cooid</b> .
Referencias bibliográficas				
13	Ubicación al final documento			
14	Fuente Arial normal 11 puntos			Ajustado por el editor.
15	Interlineado sencillo			Ajustado por el editor.
16	Norma Técnica de referenciación APA.			Falta ajustar referencias, consultar criterios editoriales.
Originalidad (Prueba de autenticación)				
17	Nivel de originalidad relativa	72%		Medio
Presentación				
18	Presentación en formato digital			
19	Procesador Word			





20	Tablas, figuras y gráficas en archivos editables		Se presentaron ilustraciones, pero no en archivos editables.
----	--	--	--

FRAGE

Observaciones:	
1	Solicitamos muy comedidamente, diligenciar y remitirnos el formato de cesión de derechos que se adjunta
2	Solicitamos ajustar el resumen de acuerdo con los criterios editoriales (guía de resumen)
3	La bibliografía debe referenciarse con la norma técnica que aparece en los criterios editoriales, favor verificar que las citas de autores tengan la respectiva bibliografía.
Ex.	 <b>MARIAM FERNANDA GIL LONDOÑO</b>

## Lineamientos editoriales de la revista científica



### **POLÍTICA EDITORIAL**

VERSIÓN EN ESPAÑOL 2021

#### **Presentación**

TEUKEN BIDIKAY es una publicación científica de circulación internacional, de periodicidad semestral y que recibe para evaluación y publicación, artículos científicos sobre resultados de investigación, traducciones de los mismos, artículos de reflexión disciplinal, y de revisión bibliográfica, así como reseñas bibliográficas e información general referida a la labor académico-investigativa en las áreas disciplinales de las Ciencias Económicas, con preferencia sobre Organizaciones, Contabilidad, Ambiente y Sociedad. La revista se produce en coedición internacional entre el Politécnico Colombiano y la Universidad Nacional de la Patagonia, y como instituciones coeditoras asociadas, la Universidad Autónoma Latinoamericana, la Universidad de Antioquia y la Universidad de La Habana.

#### **Instrucciones para los autores**

Los textos publicados son responsabilidad exclusiva de los autores y no representan ni comprometen el criterio académico-disciplinal de las instituciones editoras. Con el fin de facilitar la comunicación con los autores, éstos deberán adjuntar a sus productos, los siguientes datos personales: nombre completo, títulos académicos,

filiación institucional, actividad académica actual, grupo de investigación, dirección postal, correo electrónico, teléfonos de contacto, y preferiblemente, vínculo ORCID.

**Artículos de resultados de investigación:** Este tipo de artículos debe replicar la estructura del proyecto, de manera que incluya como mínimo los apartados de: Introducción (Problema y Objetivos), Metodología, Marco teórico, Resultados o Conclusiones, y Bibliografía. Deberá informarse el título del proyecto de investigación del cual se deriva el artículo, el número o código institucional que identifica al proyecto (número de acta de inicio, resolución o contrato), y el nombre de la(s) institución(es) que lo financia(n). En el caso de las traducciones, se informará el nombre de la publicación en la cual circuló la versión original, la editorial, el volumen y/o número, la fecha de la edición y el idioma original.

**Artículos de reflexión:** Este tipo de documentos no requieren una estructura formal de apartados, pero sí una lógica discursiva que dé cuenta de la suficiencia argumentativa de los autores. Se evaluará la pertinencia disciplinal del tema, la calidad de la composición y los referentes teóricos, y la coherencia de autores y tendencias referenciados con el enfoque propuesto por los autores. Cuando se trate de estados del arte y artículos de revisión de literatura, será necesario haber analizado mínimo 50 referencias (artículos, capítulos de libro, libros, ponencias, etc.).

**Reseñas bibliográficas** (comentarios analíticos de nuevas publicaciones): Deberán referirse a libros cuya edición no supere los dos años de antigüedad y a revistas del último año. El texto de reseña no podrá superar las 800 palabras y, de haber citas y pies de páginas, éstos deberán referenciarse con las mismas normas técnicas que rigen para los artículos. La reseña deberá acompañarse con una fotografía de la carátula del libro **2** o revista comentado, e incluir los datos

bibliográficos: Nombre de los autores, año, Título, edición, Ciudad, Editorial, ISBN, tipo de encuadernación, dimensiones del libro y número total de páginas.

**Referenciación:** Las referencias para citas textuales y contextuales se harán mediante el modelo parentético (Apellido de autor, año, página citada) Ej: (Latour, 2014, p.124). Los pies de páginas sólo se utilizarán para hacer comentarios o aclaraciones que enriquezcan el texto y las referencias bibliográficas se elaborarán al final del documento, se redactarán con interlineado sencillo y bajo la norma técnica de referenciación APA v.7 que se enuncia a continuación. Véanse ejemplos de referenciación según la norma requerida, para (1) libro, (2) capítulo de libro, (3) artículo de revista, (4) artículo en revista electrónica con URL y/o doi, (5) ponencia en evento académico, (6) normas jurídicas, (7) documentos estatales, y (8) sitio web:

1. Gat, A. y Yakobson, A. (2014). *Naciones. Una nueva historia del Nacionalismo*. 1ª ed. Planeta.
2. Quijano, O. (2004). Estandarización de la educación contable. El proyecto escolar de los gremios económicos En: Gil, J.M. et al. (eds.) *La Contaduría Pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones*. (pp. 95-113). Universidad del Cauca.
3. Gómez V., M. (2017). El reporte integrado en el sector público: una mirada desde Latinoamérica. *Revista Española de Control Externo*, 19 (57), 67-92.
4. Bebbington, J. & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society* 39 (6), 395-413. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>
5. García-Casella, C.L. (2017, 10 de septiembre). Estudio de los supuestos básicos de la

Contabilidad de Mattessich. (Ponencia) XXIII Jornadas Internacionales de Epistemología de las Ciencias Económicas. Buenos Aires:

<http://ciece.com.ar/ciece/wp-content/uploads/Programa-XXIII-JECE-20173.pdf>

6. Colombia. Ministerio de Educación Nacional. (2012, 30 de diciembre). Resolución 3459, por la cual se definen las características específicas de calidad para los programas de formación profesional de pregrado en Contaduría Pública. Diario Oficial. <http://svrpubindc.imprenta.gov.co/diario/>

7. Méjico. Secretaría de Desarrollo Económico. (2018). *Perfiles Industriales del Estado de Jalisco*.

8. Santos de Souza, B. (2016). *As Epistemologias do Sul num mundo fora do mapa*.

Consultado: 25.07.2018 [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1517-45222016000300014&script=sci\\_arttext&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1517-45222016000300014&script=sci_arttext&tlng=pt)

**Resumen:** Independientemente del tipo de escrito, todos los documentos publicables estarán acompañados de un resumen de máximo 130 palabras con su correspondiente traducción a los idiomas inglés y portugués a manera de abstract y resumo. Adicionalmente, se registrarán un máximo de cinco palabras clave (simples o 3 compuestas) que identifiquen los ejes temáticos del texto propuesto para publicación. Se escribirán en letras minúsculas y separadas por punto y coma (;). Debe agregarse la codificación JEL que corresponda a esos ejes temáticos, la cual puede consultarse en: [https://es.qwe.wiki/wiki/JEL\\_classification\\_codes](https://es.qwe.wiki/wiki/JEL_classification_codes)

**Texto:** Los textos propuestos para publicación se presentarán en formato digital, procesados en Word/Office 2010 o anteriores y tendrán una extensión de entre 4.000 y

7.000 palabras, escritos en idiomas español o portugués, transcritos en la fuente Arial normal de 12 puntos, con interlineado de 1.5 espacios, compuestos en una sola columna en folios tamaño carta o A4. El título del artículo deberá consignarse en español, inglés y portugués, y no excederá las 15 palabras cuando éste sea una sola frase, ni las 20 palabras, cuando se trate de título y subtítulo. Se recomienda un título muy breve y un subtítulo más explicativo. Eventualmente y privilegiando la calidad y pertinencia de los aportes, la revista podrá publicar artículos en inglés, y francés, a fin de convocar el acumulado investigativo de los académicos de América Latina y el Caribe, que no tienen el español o el portugués por lengua materna.

**Imágenes:** Las fotografías se enunciarán como **Imagen** y los demás diagramas infográficos podrán enunciarse como **Gráfica** o **Figura**, pero sólo podrá utilizarse una de estas formas en un mismo artículo. Todas las imágenes digitales deberán estar integradas al texto del artículo como un solo archivo, y adicionalmente, se anexarán como archivos individuales de respaldo en software editable (Powerpoint, Excell, WordArt, Paint, etc.), previendo inconvenientes en la conversión de los archivos originales. Si las imágenes provienen de software especializado para el tratamiento de datos, los autores deberán garantizar tener acceso a los archivos originales para editar tipos de letra, tamaños y colores de las infografías. Todas las imágenes deberán tener una resolución óptica de mínimo 300 dpi, y con colores claramente diferenciables. No se incluirá el título de la imagen dentro de la misma; se titulará antes de la imagen y en la misma fuente y tamaño del texto del artículo (Arial 12 pts. Ej.): **Figura 4.** Producción de cereales en Méjico, 2019. El crédito de origen se hará debajo de la imagen, en la fuente Arial de 10 puntos (Ej.) Fuente: Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural – Estadísticas

sectoriales 2020. En las gráficas y figuras no podrá haber textos de más de 12 pts. ni menos de 7 pts.

**Tablas:** Las tablas de texto se elaborarán exclusivamente en Word y las de datos numéricos podrán elaborarse en Excel o Word; se digitarán en la fuente Arial con un tamaño máximo de 12 y mínimo de 7 puntos, y sólo se utilizarán negrillas en los cabezotes de las celdas. No se debe sombrear las celdas con ningún color o trama de relleno y las líneas de dichas celdas no podrán superar 1 pto. de grosor. Los conceptos o descriptores en texto se alinearán a la izquierda, y las cifras (números) de las columnas se alinearán a la derecha. Para el título y crédito de origen de las tablas se aplicará el mismo criterio de fuente y tamaño utilizado en las imágenes.

### **Arbitraje y selección**

Los árbitros de la revista actuarán como pares académicos en el proceso de evaluación doblemente anónima de los artículos propuestos para publicación y emitirán sus juicios en el formato que dispone el Consejo Editorial. A medida que se reciban los artículos <sup>4</sup> propuestos para publicación, los editores de la revista examinarán el cumplimiento de los requisitos de forma (revisión previa), y si éstos son superados, notificarán su ingreso al proceso editorial y enviarán cada texto seleccionado a evaluación internacional. La revista impone como criterio de transparencia, la intervención de tres (3) árbitros por cada artículo a evaluar, donde al menos dos (2) de ellos deberán ser de países diferentes al del autor o autores del documento a examinar (**triple arbitraje internacional doblemente ciego**), lo cual ha de imprimirle la mayor imparcialidad de juicio al proceso y contribuir a la consolidación de una red internacional de pares académicos. La revista

notificará a los autores el avance del proceso y la versión corregida de los artículos, producida en atención a la evaluación de los árbitros, no podrá superar las 7500 palabras.

**Certificación:** En todos los casos, la revista expedirá un certificado de referato académico internacional a los evaluadores que actúen como tal en cada edición y hará expresa mención de sus nombres y filiación institucional en sus páginas editoriales. Los pares evaluadores constituyen el Comité Arbitral Internacional de la revista y podrán solicitar constancias de membresía con destino a acreditar tal experiencia en sus expedientes académicos. Los investigadores interesados en postularse como evaluadores podrán hacerlo vía correo electrónico.

### **Código de Ética**

La Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad, TEUKEN-BIDIKAY es por esencia, un espacio de discusión y debate académico de las disciplinas y los investigadores, y en esa medida, se declara abierta a todas las manifestaciones del pensamiento, en respeto por la diversidad, la diferencia y las libertades civiles. De igual forma, declara los comportamientos y requerimientos que desde el marco ético-profesional deben cumplir los autores que quieran hacer parte de las convocatorias de la revista:

**Compromisos de los autores:** Los textos publicados son responsabilidad exclusiva de los autores y no representan ni comprometen el criterio académico-disciplinal de las instituciones editoras Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid y Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.

En el caso de las traducciones, se informará el nombre del medio en el cual se publicó la versión original del texto, el volumen y/o número, la ciudad, la fecha de la edición y el idioma.

Los artículos deberán ser inéditos y no podrán presentarse al mismo tiempo a otra revista o convocatoria de publicación. Si algún fragmento o apartado del texto se ha publicado anteriormente en otro medio, deberá informarse en qué medio y la fecha en la cual se publicó o se realizó algún tipo de difusión.

La cesión de derechos diligenciada y firmada por los autores, autoriza a los editores de la revista a reproducir el texto y a realizar modificaciones de acuerdo con los criterios editoriales de la publicación, su control de calidad editorial y sus correcciones de estilo. **5**

Es responsabilidad de los autores referenciar cualquier fuente que corresponda a otro autor, institución o fuente de información; en caso de no referenciarse, este acto se tomará como plagio y podrá ser causante para que el artículo sea descartado del proceso editorial, sin perjuicio de las implicaciones legales a que haya lugar en cada país.

**Conflicto de intereses:** Cuando un autor (o su institución), revisor o editor tiene un vínculo económico o personal que influye de forma inapropiada (sesgo) en el proceso de publicación del texto propuesto, deberá firmarse una nota aclaratoria sobre los motivos e implicaciones, en el formato dispuesto para tal fin por el Consejo Editorial.

**Compromisos de los Árbitros:** Los evaluadores, miembros del Comité Arbitral Internacional de la revista respetarán la política de confidencialidad del dictamen de los artículos fijada por Teuken Bidikay, en especial lo referente a que no se puede revelar a

los autores la identidad de los dictaminadores y que éstos no deben hacer ningún tipo de distribución ni difusión de los materiales sometidos a su dictamen.

Aceptarán únicamente artículos que correspondan a su formación y experticia académica y a sus áreas de especialidad investigativa.

Revisarán los trabajos de manera responsable, objetiva e imparcial y con respecto a ellos, no establecerán contacto con nadie diferente al Comité Editorial.

Los árbitros entregarán su valoración claramente expresada en los términos que fija el formato de “solicitud de referato” entregado por la revista y en el plazo que allí se especifica.

Se cuidará de no utilizar un lenguaje ofensivo y respetar a los autores en la valoración de sus trabajos. Cuando la calificación cuantitativa de un ítem de evaluación sea inferior a seis (6) puntos, los árbitros se obligan a emitir un comentario explicativo de su valoración o a ofrecer guía para subsanar las fallas encontradas.

Todos los evaluadores deberán estar disponibles para el director y para los gestores editoriales para efecto de las consultas que se requieran en ejercicio de su función.

**Compromisos del Comité Editorial:** La revista internacional Teuken Bidikay promueve la claridad, transparencia, veracidad y oportunidad en la comunicación durante todo el proceso de gestión editorial.

Los responsables de la revista manifiestan su disposición constante para dar respuesta oportuna a los autores acerca del estado de sus escritos en las etapas de recepción, revisión previa, evaluación internacional, dictamen de correcciones, aprobación y publicación.

La publicación se compromete con la protección del contenido de los artículos y de los derechos de autor en el marco de las leyes de propiedad intelectual.

Los autores tendrán acceso a los motivos de aceptación, rechazo y modificación de sus textos, que los evaluadores dictaminen en sus evaluaciones, salvo a la identidad de éstos últimos.

La revista se compromete con el respeto por la libre expresión y manifestación intelectual de los autores y los evaluadores.

6

Con especial fortaleza, el Comité Editorial garantiza la protección a la confidencialidad en el proceso de arbitraje. Los evaluadores desconocerán la identidad y filiación institucional de los autores, al igual que los autores desconocerán la identidad de los árbitros que sean asignados para la evaluación de sus escritos. La revista asume el más riguroso modelo de evaluación por triple arbitraje internacional doblemente ciego.

Se rechazarán y denunciarán los casos en que los autores y evaluadores incurran en actos no éticos, que atenten contra la transparencia y veracidad del proceso editorial.

El equipo de profesionales, académicos y asistentes de la revista se compromete a actuar de forma imparcial en cuanto al manejo de la información, la asignación de evaluadores, la elección de los textos a publicar por edición, y la comunicación que se establezca con los diferentes autores.

### **Difusión**

La revista circula con versión impresa en tiraje de 500 ejemplares y en versión electrónica en la plataforma Open Journal Systems PKP del Politécnico Colombiano Jaime Isaza

Cadavid (Colombia) Además, la versión digital puede consultarse en nuestros portales de

Argentina y Canadá: <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu>

<https://web.sistemasfce.com.ar/home/extension/revista-teuken-bidikay.html>

<https://www.centrodehumanismosygestion.org/feed/category/Teuken%20Bidikay>



## **Publicación en extenso**

### **Tratamiento fiscal de las prestaciones laborales en México. Análisis de la legalidad y realidades**

#### **Resumen**

Este artículo de investigación tiene por objeto analizar los efectos que se han generado debido a la modificación del artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en México. La investigación aplicada sigue el método descriptivo consultando fuentes que permitan visualizar la realidad de la reforma y el método deductivo que facilita la argumentación de la controversia sobre su legalidad principalmente proveniente de la exclusión de la diferencia de naturaleza de las prestaciones laborales establecidas por Ley Federal del Trabajo y las otorgadas voluntariamente por los patrones, complementando con datos estadísticos que reflejan los efectos económicos, detectando que la recaudación no se ha incrementado de manera integral y como el perjuicio a la base gravable de los patrones los ha motivado a implementar estrategias agresivas.

*Palabras clave:* prestaciones laborales; legalidad; recaudación

*Codificación JEL:* H20, H30, J30, K31, K34, M48

### **Tax treatment of labor benefits in Mexico. Analysis of legality and realities**

#### **Abstract**

The purpose of this research article is to analyze the effects that have been generated due to the modification of article 28 section XXX of the Income Tax Law in force in Mexico. The applied research follows the descriptive method, consulting sources that allow visualizing the reality of the reform and the deductive method that facilitates the

argumentation of the controversy about its legality, mainly from the exclusion of the difference in nature of the labor benefits established by the Federal Law of Work and those granted voluntarily by the employers, complemented with statistical data that reflect the economic effects, detecting that the collection has not increased in an integral way and how the damage to the taxable base of the employers has motivated them to implement aggressive strategies.

*Keywords:* labor benefits; legality; collection

*JEL coding:* H20, H30, J30, K31, K34, M48

## **Tratamento tributário dos benefícios trabalhistas no México. Análise da legalidade e realidades**

### **Resumo**

O objetivo deste artigo de pesquisa é analisar os efeitos que foram gerados devido à modificação do artigo 28 inciso XXX da Lei do Imposto de Renda vigente no México. A pesquisa aplicada segue o método descritivo, consultando fontes que permitem visualizar a realidade da reforma e o método dedutivo que facilita a argumentação da polêmica sobre sua legalidade, advinda principalmente da exclusão da diferença de natureza dos benefícios trabalhistas estabelecidos pelo art. Legislação Federal do Trabalho e aquelas concedidas voluntariamente pelos empregadores, complementadas com dados estatísticos que refletem os efeitos econômicos, detectando que a arrecadação não tem aumentado de forma integral e como o prejuízo à base de cálculo dos empregadores os tem motivado a implementar medidas agressivas estratégias.

*Palavras-chave:* benefícios trabalhistas; legalidade; coleção

*Codificação JEL:* H20, H30, J30, K31, K34, M48

## Introducción

El presente análisis tiene el propósito de revisar los efectos que ha traído consigo la reforma fiscal al artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en México llevada a cabo en 2014, atendiendo que solo sería deducible el 53% o 47% en su caso de la parte exenta de las prestaciones laborales contenidas en el artículo 93 de la LISR, principalmente porque a raíz de su promulgación fue el precepto legal más combatido por los contribuyentes hasta su ratificación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en 2016, para de 2017 a la fecha tener múltiples intentos de reforma vía legislativa sin éxito, planteando que se dejó de lado desde su promulgación, ratificación y en sus intentos de reforma vía legislativa un punto sustancial que es la diferenciación entre las prestaciones laborales obligadas por Ley Federal del Trabajo y las otorgadas por los patrones asentadas en un contrato de trabajo y encuadradas principalmente bajo el concepto de previsión social, mismo que cambia totalmente el sentido de la reforma y tiene elementos adicionales a los ya presentados y rechazados por la autoridad, punto específico que permita plantear un nuevo argumento que cuestione su legalidad motivando su cambio, sin embargo aparte de la legalidad, la reforma ha tenido igualmente efectos económicos desde su promulgación a la fecha mismos que como consecuencia inmediata aumenta el pago de ISR propio de los patrones y aumenta la recaudación de esa contribución para el Estado, pero como resultados alternos trajo consigo el empleo de estrategias agresivas por parte de los patrones que derivan directamente en menos recaudación de contribuciones de seguridad social y que en su trasfondo afectan a los trabajadores con consecuencias como sub salario y empleo informal.

El documento constará de un marco teórico donde se analizarán los antecedentes y sucesos que han ocurrido respecto de la reforma pasando por el cómo y porque es un tema de alto interés y cuestionada legitimidad desde su promulgación a la fecha, enfocándose en los elementos que la fundamentan y que podrían con base en la diferenciación expuesta de prestaciones laborales, brindar argumentos sólidos para cuestionar su legalidad.

Posteriormente en el apartado de análisis de efectos económicos se busca constatar lo que la iniciativa privada y los Legisladores que han propuesto la revocación exponen, respecto de que la reforma no ha cumplido con sus objetivos de recaudación para el Estado y que ha fomentado condiciones negativas para los trabajadores.

Cerrando con la conclusión que conjugará los resultados de los apartados anteriores otorgando un panorama completo de la realidad tributaria de este rubro específico como son las prestaciones laborales a raíz de la reforma y armar un argumento integral que permitiría plantear una nueva modificación a la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, conociendo que el proceso para reformar una Ley en México no es en lo absoluto sencillo y requiere de muchos factores para poder concretarse.

## **Metodología**

El diseño metodológico para la realización de la presente investigación aplicada, es siguiendo el método descriptivo respecto de todas las fuentes consultadas que permiten revisar los efectos de la reforma tanto los de legalidad como los económicos, además se utilizó el método deductivo para la argumentación que permitiera emitir las conclusiones.

## **Marco teórico**

### **Generalidades de la reforma al artículo 28 fracción XXX Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Ley del Impuesto sobre la renta

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los

contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. (Congreso de la Unión, 2021).

El artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la no deducibilidad de manera íntegra de las prestaciones que a su vez tengan una parte exenta, por dicha parte solo se deducirá en un 53% o un 47% dependiendo de si las prestaciones se reducen o se mantienen, por otra parte el artículo 93 de la misma Ley, establece el catálogo de las prestaciones que se encuentran total o parcialmente exentas, considerando para este caso únicamente las que derivan de la legislación laboral como obligatorias y la aplicación del artículo en comento, se fundamenta y muestra su efecto para mayor entendimiento como se aprecia en la Tabla 1:

Tabla 1. Prestaciones laborales obligadas por LFT atendiendo el artículo 28 fracción XXX de la LISR

Prestación laboral obligada por LFT	Fundamento artículo LFT para entregarla	Fundamento artículo 93 LISR para exentarla
Aguinaldo	Artículo 87 LFT, mínimo 15 días de salario	Fracción XIV y XV, no grava ISR hasta 30 UMAS durante un año calendario (\$2,886.60)
Prima vacacional	Artículo 80 LFT, mínimo el 25% de las vacaciones	Fracción XIV y XV, no grava ISR hasta 15 UMAS durante un año calendario (\$1,344.30)
Tiempo extraordinario	Artículos 66,67 y 68 LFT, horas dobles las que no excedan de 3 días y 3 horas por semana, horas triples las que excedan el límite de las dobles	Fracción I y II, no grava el ISR si el trabajador percibe el salario mínimo, si no es así, las horas extras dobles se exentan al 50% sin que excedan de 5 veces el UMA por cada semana (\$673.53), el excedente gravara al 100% así como las horas extras triples gravaran al 100%
Prima dominical	Artículo 71 LFT, si el trabajador labora el domingo tiene derecho a un 25% adicional del salario	Fracción XIV y XV, no grava el ISR hasta por 1 UMA por domingo laborado (\$96.22)
Indemnizaciones por separación	Artículo 48 LFT, dependiendo del tipo de contrato en caso de recisión laboral sin responsabilidad para el trabajador, el mismo tiene derecho a indemnizaciones; la primera de 3 meses de a razón del salario diario integrado, la segunda a razón de 20 días por año de servicio en caso de negarse la reinstalación	Fracción XIII, no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo, esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8,659.80)
Prima de antigüedad	Artículo 162 LFT, corresponde a 12 días por año de servicio a razón del doble del salario mínimo vigente en caso de que el salario percibido sea mayor a dicho límite, en caso contrario se aplicara el salario, procede en casos de despido o bien en renunciias voluntarias siempre y cuando la relación laboral sea superior a 15 años	Fracción XIII, no grava el ISR hasta 90 UMAS por año trabajado, considerando año completo a una fracción mayor de 6 meses de trabajo, esta exención es general para todos los pagos por separación en conjunto (\$8,659.80)

Fuente: elaboración propia con base en la Ley Federal del trabajo (2022) y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2021)

La reforma fiscal impulsada por el Ejecutivo en México para 2014 trajo consigo modificaciones muy significativas que realmente representaron un cambio respecto del panorama fiscal que se tenía hasta 2013, la reforma ataca las deducciones fiscales y las reduce, de tal manera que la base gravable aumenta y en automático el impuesto a cargo, optando por esta medida en lugar de aumentar o crear nuevos impuestos sabiendo que las dos anteriores no son “políticamente correctas” y generan un descontento inmediato en general.

La base legal de esta reforma y el argumento principal del Gobierno fue el siguiente:

En este sentido, la deducibilidad parcial de los pagos efectuados a los trabajadores, que a su vez son ingresos exentos para éstos, pueden tener un impacto económico en los contribuyentes, incrementando su impuesto sobre la renta (ISR) a cargo. En la exposición de motivos de la LISR, al justificarse la limitante a la deducción de ingresos exentos para el trabajador, se indica que cuando el trabajador no paga ISR por los ingresos exentos, y los contribuyentes sí pueden deducir sus pagos, se presenta un “tratamiento fiscal asimétrico”. (Innovación Tecnológica Legal Cloud, 2016).

Más allá de lo antes citado, esta reforma nació por la necesidad de incrementar la recaudación para solventar los principales proyectos del Estado, sin embargo, la modificación es novedosa, su fundamentación no es muy robusta y no cuenta con precedente alguno, por lo que después de promulgada en el año 2014 fue masivamente combatida por los particulares que con argumentos firmes presentaron amparos hasta llegar a la SCJN.

### **Condiciones de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

De inicio la tendencia y la cantidad de recursos promovidos por los contribuyentes hacían pensar en una reversa a dicha reforma, para finales del año 2015 el asunto tenía tintes de solución con proyectos de sentencia favorables a los contribuyentes como se relata por (Rahabogados, 2015):

El 24 de noviembre del 2015, se publicaron en la página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 5 proyectos de sentencia para ser discutidos en las próximas sesiones, en los que el ministro Juan N. Silva Meza propone otorgar el amparo y

protección de la Justicia de la Unión a diversas empresas, en contra del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En los proyectos, el ministro Silva Meza señala que el artículo 28, fracción XXX de la LISR transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que las erogaciones por concepto de previsión social y los pagos que en general realiza el patrón a los trabajadores, son gastos estrictamente indispensables, que deben reconocerse como deducibles al estar relacionados con la obtención del ingreso, por lo que el contribuyente está ejerciendo su derecho a deducir y contribuir acorde a su capacidad contributiva.

El Ministro Juan Silva Meza propuso declarar inconstitucional la reforma concluyendo que la medida no cumplía con ninguno de sus objetivos, pero sus proyectos no fueron votados favorablemente a pesar de contar con elementos sólidos, el Ministro al poco tiempo se retiró de la corte.

Transcurrió el tiempo y para finales del año 2016 nuevamente el tema fue discutido bajo nuevos proyectos de sentencia, ahora del Ministro Eduardo Medina Mora Icaza resolviendo de manera definitiva el asunto, pero en un sentido contrario al precedente de 2015, relatado de la siguiente manera por una consultora especializada:

El 21 de septiembre de 2016, la Segunda Sala de la SCJN resolvió el amparo en revisión 1012/2014, en el que declaró la constitucionalidad del artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente a partir de 2014. Esta fracción contiene la limitante a la deducción de las erogaciones hechas en favor de los trabajadores, que a su vez fueran ingresos exentos para éstos. No cabe duda que estamos en presencia de una resolución en extremo reprochable. Tan es así, que prestigiados y versados colegas ya han criticado las nuevas categorías de deducciones creadas, al parecer, de manera artificiosa.

Los mismos colegas han cuestionado severamente el test de razonabilidad y constitucionalidad, que en relación con la ya citada limitante a la deducción contenida en el artículo 28, fracción XXX del mencionado ordenamiento legal, fue efectuado por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la citada limitante. (López, 2016)

La consultora acentúa el hecho de que la resolución la dicta la segunda sala de la SCJN sin tomar en consideración que el tema requería ser resuelto por el pleno del máximo Tribunal de Justicia, dejando ver que la misma se pudo ver influenciada a esta instancia donde tenía el favor de los votantes, compartiendo el texto preciso de la sentencia y su punto de vista de la siguiente forma (López, 2016):

Se considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno para la resolución del presente asunto. Como se observa, la Segunda Sala se limita a invocar algunos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), de la Ley de Amparo y de la Ley Orgánica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y se constrañe a mencionar que considera innecesaria la intervención del Tribunal Pleno. Sin embargo, no confiere la razón específica de tal conclusión, y por tanto, no hace un análisis real del alcance de la determinación. En este orden de ideas, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal omitió tomar en consideración las siguientes premisas:

1. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR para 2014, constituía una disposición novedosa y de reciente creación, que de ninguna manera reproducía el texto de alguna otra disposición ya derogada, ni copiaba el contenido de algún otro dispositivo legal vigente en alguna otra época.
2. Que no existía ninguna clase de precedente proveniente de la SCJN, que se pronunciara respecto a la prohibición o limitación de la deducción para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta (ISR), de erogaciones o prestaciones estrictamente indispensables, pero que a su vez constituyeran ingresos exentos para los trabajadores.
3. Que el artículo 28, fracción XXX de la LISR vigente para 2014 fue el precepto legal más combatido por los particulares en los últimos dos años.

La contraposición tan significativa de los proyectos de sentencia citados y la forma en la que se resolvió la constitucionalidad de la reforma en comento motivan a pensar que existen intereses o presiones externas que la llevaron a ese resultado, lo anterior nos permite comprender por qué esta modificación a pesar de tener una sentencia que la ratifica y le da constitucionalidad sigue siendo cuestionada y se busca su cambio o

revocación por el medio legal restante, que es la reforma a la LISR a través del Poder Legislativo.

Posteriormente de la sentencia referida han existido múltiples intentos de modificar o revocar la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR, por el perjuicio monetario que genera a los patrones, la fragilidad de su fundamentación, la cuestionable ratificación del Poder Judicial, sumando a estos motivos la percepción negativa de sus resultados que al incrementar la base gravable han incentivado a los contribuyentes a explorar alternativas agresivas en el aparatado nomina como; el “outsourcing”, el sub salario y el empleo informal que lejos de aumentar la recaudación y generar beneficios a los trabajadores, resultan en lo opuesto.

### **Intentos y argumentos para revocar la reforma por la vía Legislativa**

Las propuestas han venido desde la iniciativa privada a través de organizaciones profesionales que la representan y de parte de Legisladores principalmente de oposición, en septiembre de 2022 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) presentó una propuesta de reforma fiscal para 2023 al Gobierno, versando de la siguiente manera:

#### **Planteamientos para reforma fiscal 2023**

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., que agrupa a profesionales especialistas en las áreas de auditoría, impuestos, regulaciones fiscales internacionales, precios de transferencia, comercio exterior, entre otras, presenta una serie de propuestas técnicas en estos ámbitos que pretenden coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomente la creación de empleos productivos, incentive el ahorro y la inversión productiva, genere certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022).

La propuesta incluye específicamente en su apartado de LISR el precepto cuestión de esta investigación, mostrando la solicitud y motivando la misma como se muestra (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022):

Se solicita derogar la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del ISR para permitir la deducción a 100% de los pagos, que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, es decir, para permitir la deducción de 100% de los pagos de nómina.

Esto generará los siguientes beneficios:

Que los patrones tengan una base de ISR que atienda a su capacidad contributiva, toda vez que, actualmente se les impide deducir la totalidad de pagos derivados de la nómina, cuyo pago es realizado por disposiciones legales y/o contractuales y, además, son esenciales para la operación de las empresas/patrones.

La promoción de empleo formal.

Incentiva el aumento de ingresos no gravados en materia de ISR para la clase trabajadora. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022).

Como se aprecia el IMCP la organización más importante que congrega profesionales de la contaduría en México con un alto prestigio, ha realizado una propuesta al Gobierno para reforma fiscal en 2023, haciendo mención en uno de sus puntos a la revocación de la modificación analizada, determinando los beneficios que podría traer el cambio propuesto, que si bien son compartidos en la presente investigación, no tienen un fundamento legal sólido distinto del que la SCJN rechazó, teniendo muy bajas probabilidades de ser tomada en cuenta.

Así mismo, desde el Poder legislativo han existido intenciones para revocar la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR por ejemplo en el año 2017 para promulgarse en 2018 por la Diputada Alejandra Gutiérrez Campos del Partido Acción Nacional (PAN) (Gutierrez, 2017), como sigue:

INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO QUE DEROGA LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Dip. Alejandra Gutiérrez Campos (Gto - PAN)

Objeto: Deroga la prohibición de la deducción de los pagos que sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos; así como las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de

sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Por lo expuesto, se presenta a esta soberanía la Iniciativa con proyecto de Decreto que deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Único. Se deroga la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto.

El año siguiente de igual manera se presentó una iniciativa para promulgarse en 2019 por la Senadora Minerva Hernández Ramos del PAN (Hernández, 2018) de la siguiente manera:

INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 28 Y SE DEROGAN LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO 28 Y EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La que suscribe, Minerva Hernández Ramos, Senadora de la República de la LXIV Legislatura al Honorable Congreso de la Unión e integrante del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, somete a consideración de esta Soberanía la presente Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforma la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al tenor del siguiente:

#### I. Planteamiento del problema

En la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra limitada la deducibilidad de los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador (tales como previsión social, cajas y fondos de ahorros, gratificación anual, horas extras, prima dominical, entre otros).

#### II. Argumentos que sustentan la presente iniciativa:

De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, se propone en el apartado VI.4 México Próspero, en la estrategia 4.1.2. Fortalecimiento de los ingresos del sector público, implementar las siguientes líneas de acción:

- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal;
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca de desarrollo.

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES

#### CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

Artículo 28. (...)

al XXIX. (...)

#### XXX. SE DEROGA

Transitorio Único.- El presente decreto entrará en vigor a partir del día 1º de enero de 2019.

Ambas iniciativas no fueron aprobadas por el Congreso de la Unión y solo quedaron como antecedentes de los intentos de derogar la modificación en cuestión, es importante rescatar que en el mismo sentido, la presente investigación comparte con las propuestas de la iniciativa privada y del Poder Legislativo, los principales motivos que las mismas exponen; hacer más equitativa la estructura impositiva, adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca de desarrollo, coadyuvar a un mejor régimen fiscal que promueva la economía del país, fomentar la creación de empleos productivos, incentivar el ahorro y la inversión productiva, generar certidumbre jurídica para los contribuyentes y para las autoridades fiscales, todo lo anterior resalta la importancia de definir una política tributaria adecuada que permita el desarrollo y ofrezca un estado de derecho.

## **Importancia de la política tributaria**

La política tributaria a nivel mundial ha tomado mayor relevancia como herramienta para impulsar el progreso, ya que no solamente tiene un impacto sobre el nivel de recursos disponibles, sino sobre múltiples dimensiones de los objetivos de desarrollo, en este sentido, los desafíos fiscales que enfrentan los países representan barreras considerables para lograr un desarrollo económico sostenible. (Naciones Unidas, 2019).

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario y el sujeto pasivo que es el contribuyente, este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al encuadrar en los supuestos contemplados en la Ley a las actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico. (Romero, 2004).

Por lo tanto, el sector privado juega un rol muy importante en el desarrollo de una economía de mercado, puesto que es el principal generador de empleos y de inversión, además de fomentar el crecimiento económico y la reducción de la pobreza. (La Nación, 2013).

Como lo exponen los autores anteriores, la definición de una política tributaria adecuada que respete la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes es primordial para lograr el desarrollo económico de una nación, al no tener una estructura impositiva equitativa y carecer de certidumbre jurídica en el aspecto fiscal, el sector privado se siente vulnerado y no cumple su rol en la economía estancando el desarrollo.

La evolución económica y social de los países de América Latina se destaca por dos aspectos principales: una alta volatilidad macroeconómica y una elevada desigualdad en la distribución del ingreso, estas características generales, que por supuesto observan rasgos particulares entre subregiones y países, hacen especialmente importante la acción del Estado a través de la política fiscal. Sin embargo, evaluada por su desempeño y resultados, la política fiscal en la región parece haber sido poco efectiva para atenuar la volatilidad y reducir la desigualdad. (Jimenez, 2019).

Como lo establece el autor citado, la política fiscal en la región donde se encuentra México atendiendo sus resultados ha fracasado en su finalidad de desarrollo económico,

claramente en el país, este resultado no recae totalmente en la modificación cuestionada en la presente investigación, sin embargo, medidas como esta son las que acentúan más la brecha en una política tributaria lejana a ser eficiente y equitativa.

## **Derecho tributario y principios tributarios regentes en México**

Ahora bien, la base para definir una política tributaria es el derecho tributario, esta rama del derecho es la que da forma y reglas a la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, por lo mismo es de vital importancia conocer al menos sus características generales.

“Los ciudadanos de cada estado deben contribuir al apoyo del gobierno, tanto como sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades” (Smith, 1776) como se citó en (Velazquez, 2017).

El derecho tributario es aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos (Gianinni, 1957) como se citó en (Blasio Mier, 2003).

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídica tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza de los alcances de la potestad tributaria. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del estado (Blasio Mier, 2003).

De lo anterior, se puede establecer que el derecho tributario es un conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la relación entre el Estado y los particulares tanto en la imposición y la recaudación de contribuciones, a través de los cuales el Estado se allega de recursos suficientes para el desarrollo de sus actividades, sin embargo, las normas establecidas deben cumplir con los principios tributarios, de otra manera dicha norma carecería de legalidad y su imposición sería cuestionable, sugiriendo que el estado ha excedido los límites de la relación tributaria.

Mencionado lo anterior para poder cuestionar una norma fiscal, se deben conocer los principios tributarios regentes en México, con la finalidad de argumentar los agravios pertinentes ante la diferencia planteada en la presente investigación y adicionalmente sustentar con todos los motivos y objetivos que han expuesto los intentos de revocación desde el proyecto de sentencia del Ministro Juan N. Silva Meza, la propuesta de reforma 2023 del IMCP y las iniciativas de reforma a la LISR presentadas.

Para tal ejercicio se toma la publicación del Tribunal Federal del Justicia Fiscal y Administrativa, que nos describe los principios tributarios en México, mediante los autores (Real & Naranjo, 2013) como sigue:

Las leyes tributarias encuentran principalmente su origen y nacimiento en lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tal dispositivo además de prever la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, indica que dicha contribución deberá realizarse de la manera que dispongan las leyes, es decir, la Carta Magna condiciona que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo únicamente cuando así se exprese en la ley y conforme se exprese en la ley, frase ésta última que acuña el aforismo “Nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Adicional al principio “Nullum tributum sine lege”, el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución General contiene los principios de Justicia Fiscal o Tributaria, como son: generalidad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y sin duda uno de los más sobresalientes “principio de Legalidad”.

A continuación (Real & Naranjo, 2013) dan una breve descripción de cada uno:

Principio de Generalidad.

Este principio toma como punta de lanza los elementos que de manera general debe cumplir cualquier ley, y consiste en que la ley tributaria debe ser abstracta e impersonal, es decir, la ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida

con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público.

#### Principio de Proporcionalidad Tributaria

Previo al señalamiento que merece el Principio de Proporcionalidad Tributaria es conveniente apuntar que por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se han equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva e igualdad, motivo por el cual cuando hacemos referencia a los principios proporcionalidad y equidad, entiéndase que el eco nos lleva a la capacidad contributiva e igualdad, respectivamente.

Por tanto, la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar las contribuciones.

#### Principio de Equidad Tributaria

Consiste en dar un tratamiento igual ante la ley tributaria a sujetos pasivos que se encuentren en situaciones o circunstancias parecidas y un tratamiento distinto a sujetos pasivos bajo condiciones desiguales; con la particularidad que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al principio, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

#### Principio de Legalidad Tributaria

Tributariamente, el Principio de Legalidad lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, cuando indica: “de la manera que lo dispongan las leyes”.

Una vez analizada la totalidad de los elementos del marco teórico se logra estar en condiciones para hacer un cuestionamiento firme a la legalidad de la modificación al artículo 28 fracción XXX de la LISR con base en la diferenciación establecida en la presente investigación, conociendo las realidades de cómo y por qué la reforma actualmente sigue siendo un tema de interés en México sobre el cual se busca un cambio

que otorgue a las partes una relación jurídica justa que promueva el desarrollo de la economía.

## Resultados: Análisis de los efectos económicos

Derivado del análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 2 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, comparando la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicar la reforma en cuestión, presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector industrial donde el gasto anual de nómina representa el 12.5% de las deducciones.

Tabla 2. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 12.5% de sus deducciones autorizadas

No.	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10,000,000.00	10,000,000.00	0.00
	<b>Menos:</b>			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	7,000,000.00	7,000,000.00	0.00
3	Sueldos y prestaciones gravadas	800,000.00	800,000.00	0.00
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	200,000.00	200,000.00	0.00
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	106,000.00	0.00	106,000.00
6	No deducción al 47% percepciones exentas	94,000.00	0.00	94,000.00
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7,906,000.00	8,000,000.00	-94,000.00
	<b>Igual a:</b>			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2,094,000.00	2,000,000.00	94,000.00
	<b>Menos:</b>			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50,000.00	50,000.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2,044,000.00	1,950,000.00	94,000.00
	<b>Menos:</b>			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0.00	0.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2,044,000.00	1,950,000.00	94,000.00
	<b>por:</b>			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	<b>igual a:</b>			
14	ISR a cargo	613,200.00	585,000.00	28,200.00

Fuente elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX y 96 LISR 21)

La tabla 2. Muestra la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas, que afecta el resultado fiscal del ejercicio y en automático incrementa el ISR propio a pagar en \$28,200.00

Continuando con el análisis que se ha hecho de las disposiciones legales, en la tabla 3 se presenta la aplicación empírica sobre aquellas prestaciones que a su vez son exentas para el trabajador, comparando la determinación de ISR aplicando la reforma en cuestión y sin aplicar la reforma en cuestión, presentando el caso hipotético de una persona moral dedicada al sector servicios donde el gasto anual de nómina representa el 85% de las deducciones.

Tabla 3. Efecto del ISR cuando la nómina equivale al 85% de sus deducciones autorizadas

No.	Procedimiento del artículo 9 LISR	Con artículo 28 fracc. XXX LISR	Sin artículo 28 fracc. XXX LISR	Diferencia
1	Ingresos acumulables	10,000,000.00	10,000,000.00	0.00
	<b>Menos:</b>			
2	Deducciones autorizadas sin sueldos y prestaciones	1,200,000.00	1,200,000.00	0.00
3	Sueldos y prestaciones gravadas	6,000,000.00	6,000,000.00	0.00
4	Sueldos y prestaciones obligadas por LFT exentas	800,000.00	800,000.00	0.00
5	Deducción al 53% de percepciones exentas	424,000.00	0.00	424,000.00
6	No deducción al 47% percepciones exentas	376,000.00	0.00	376,000.00
7	Total deducciones autorizadas (2+3+5) (2+3+4)	7,624,000.00	8,000,000.00	-376,000.00
	<b>Igual a:</b>			
8	Utilidad fiscal antes de PTU (1-7)	2,376,000.00	2,000,000.00	376,000.00
	<b>Menos:</b>			
9	PTU pagada durante el ejercicio	50,000.00	50,000.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
10	Utilidad fiscal del ejercicio (8-9)	2,326,000.00	1,950,000.00	376,000.00
	<b>Menos:</b>			
11	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores por amortizar	0.00	0.00	0.00
	<b>Igual a:</b>			
12	Resultado fiscal del ejercicio (10-11)	2,326,000.00	1,950,000.00	376,000.00
	<b>por:</b>			
13	Tasa del ISR personas morales	30%	30%	
	<b>Igual a:</b>			
14	ISR a cargo	697,800.00	585,000.00	112,800.00

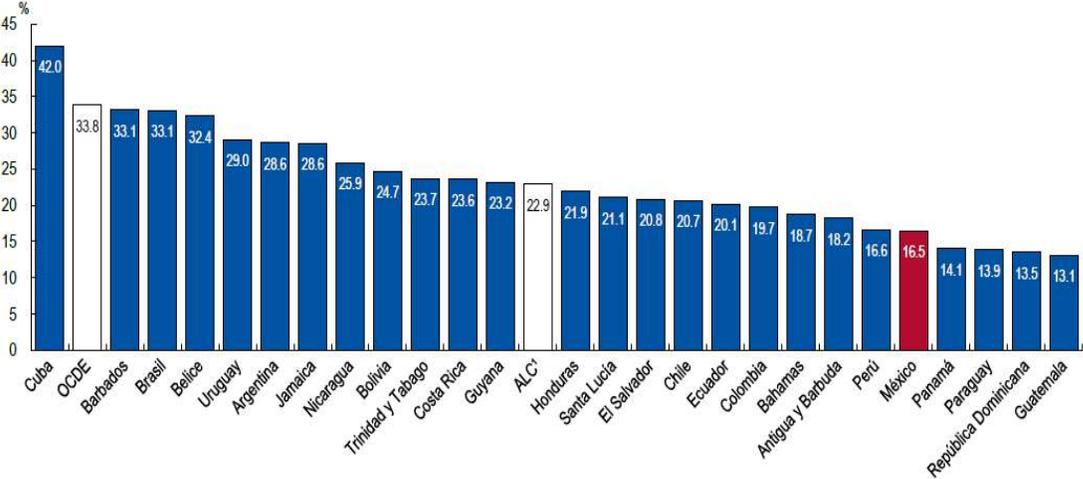
Fuente elaboración propia, fundamentado en los artículos 9, 28 fracción XXX, 96 LISR (2021)

La tabla 3. Denota la diferencia inicialmente en las deducciones autorizadas, que afecta el resultado fiscal del ejercicio y en automático incrementa el ISR propio a pagar en \$112,800.00.

Una vez analizadas las tablas 2 y 3 los incrementos al ISR propio entre aplicar la reforma y no aplicarla resultan en \$28,200.00 y \$112,800.00 respectivamente, mostrando que la afectación es general pero depende su cuantía del porcentaje que cada uno eroga en nómina, atendiendo principalmente de su giro, una prestadora de servicios tradicional tendrá un alto pago de nómina siendo su gasto principal, mientras una empresa industrial priorizara sus materias primas teniendo un gasto de nómina menor, adicionalmente es importante resaltar que las prestaciones establecidas en LFT si bien son generales y aplican a todos los trabajadores, los supuestos para otorgarlas varían entre por ejemplo el aguinaldo entregado una vez al año y una indemnización por recisión laboral solo pagada al momento del despido injustificado de un trabajador.

Ahora bien, para certificar los efectos negativos en la recaudación del Estado que fueron establecidos por el IMCP y las iniciativas del Poder Legislativo citadas en la presente investigación, mediante la Figura 1 se muestra la recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México en comparación con América Latina y el promedio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE).

Figura 1. Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en México 2019 comparativo con América Latina y el Caribe (ALC) y OCDE.

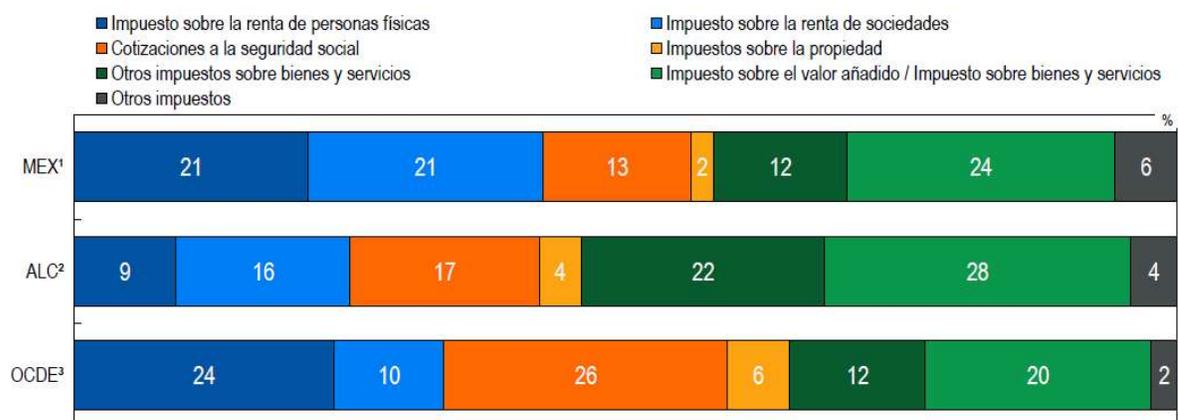


Fuente: portal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (Organizacion para la cooperacion y el Desarrollo Economicos, 2022)

Los datos presentados en la figura 1 muestran que México está dentro de los 5 países de América latina que menos recaudan, a 7 puntos la media de ALC y a menos de la mitad del promedio de OCDE.

Una vez conociendo el comparativo general de recaudación de México con ALC y el promedio del OCDE, la figura 2 nos permite analizar cómo se integra esta recaudación por contribución, mostrando las cuotas de seguridad social, punto específico del presente análisis.

Figura 2. Estructura tributaria comparada con los promedios regionales 2018 México-ALC-OCDE.



1. Los datos de 2018 se utilizan para México porque los datos de 2019 no estaban disponibles.

2. Representa al grupo de 26 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Venezuela debido a problemas de disponibilidad de datos. Ecuador se excluye del promedio de ALC para los ingresos de los impuestos sobre la renta de sociedades y para los ingresos de los impuestos sobre la renta de personas físicas, ya que no se dispone de un desglose suficiente.

3. Los datos de 2018 se utilizan para el promedio de la OCDE porque los datos de 2019 no estaban disponibles. Todas las cifras del gráfico están redondeadas.

Fuente: portal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (Organización para la cooperación y el Desarrollo Economicos, 2022)

La figura 2 permite apreciar un punto vital dado que muestra que México está por debajo del promedio recaudado en cuotas de seguridad social de los trabajadores en ALC y apenas a la mitad del promedio de la OCDE, cabe mencionar que la estructura tributaria se refiere a la proporción de cada categoría de ingresos tributarios sobre el total de los ingresos tributarios.

Las figuras 1 y 2 nos presentan el panorama recaudatorio de México comparativo en su región y respecto de la OCDE, situándolo en las posiciones más bajas de recaudación en ambos escenarios, en la recaudación de contribuciones de seguridad social igualmente está por debajo de la media en América Latina y a la mitad del promedio en

OCDE, teniendo estos datos total relevancia respecto de una política tributaria que ha fracasado y que no promueve el desarrollo de la economía.

Para reforzar la estadística comparativa de las figuras 1 y 2 se presenta en la figura 3 el número de trabajadores afiliados al seguro social en México del año 2013 al 2020 que nos permita comprender la baja recaudación comparativa en este apartado y constatar los efectos negativos antes mencionados.

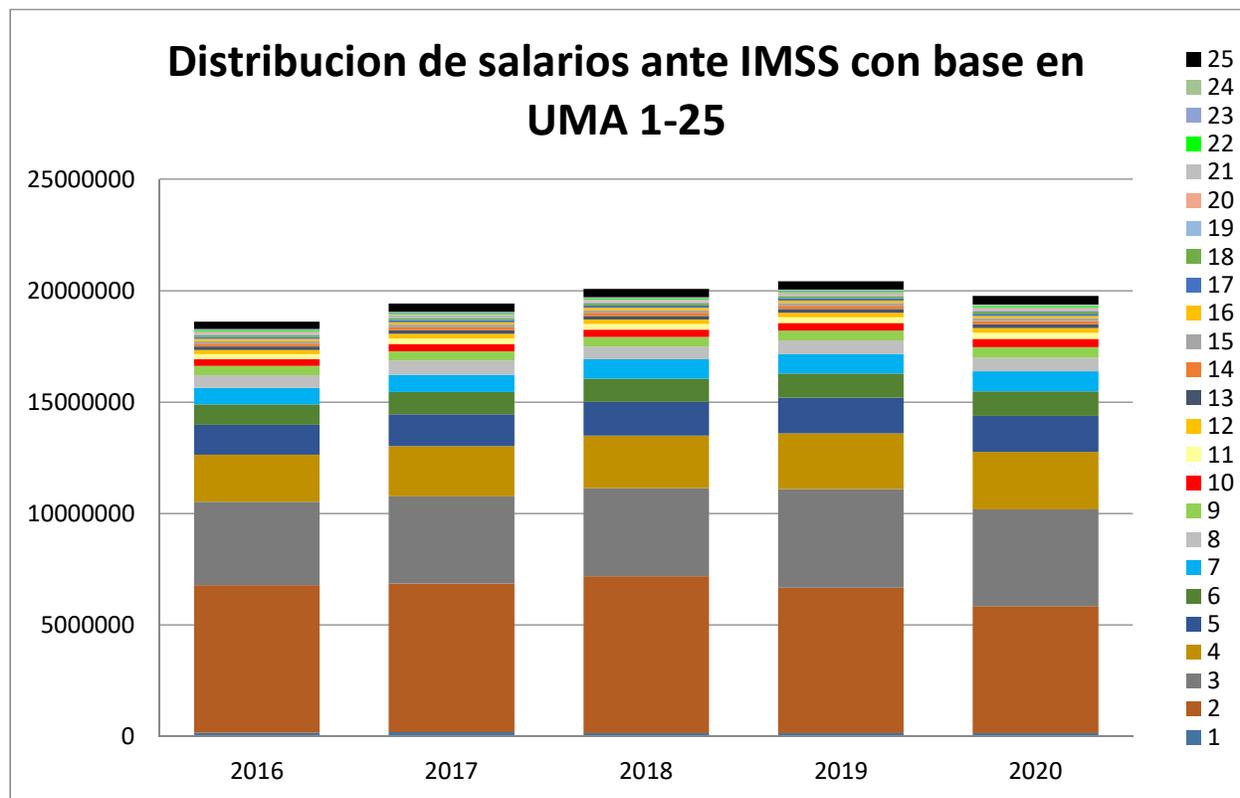
Figura 3. Número de trabajadores en México afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) 2013-2020.



Fuente elaboración propia, con base en información tomada del portal del Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto Mexicano del Seguro Social, 2020)

La figura 3 muestra un incremento promedio de trabajadores afiliados al IMSS del año 2013 al 2018, desacelerándose en 2019 y disminuyendo en 2020 (año de inicio de pandemia COVID-19), si bien cada año se venía incrementado el número de trabajadores con seguridad social hasta 2019, vale la pena revisar por qué la recaudación de contribuciones de seguridad social está en la mitad del promedio de la OCDE, para lo cual en la figura 4 de las mismas cifras presentadas en la figura 3 pero con un desglose de con cuantas Unidades de Medida Actualizadas (UMA) cotizan esos trabajadores presentados.

Figura 4. Con cuantas UMAS cotizan los mexicanos 2016-2020 (UMA 2016; \$73.04, UMA 2017; \$75.49, UMA 2018 \$80.60, UMA 2019 \$84.49, UMA 2020 \$86.88)



Fuente elaboración propia, con base en información tomada del portal del Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto Mexicano del Seguro Social, 2020)

La figura 4 nos muestra claramente el porqué de las cifras de recaudación en contribuciones de seguridad social, si bien la cifra de trabajadores afiliados crece hasta 2019, la mitad de trabajadores en México están registrados con un salario equivalente a entre 2 y 3 UMAS del año en cuestión, como la información se encuentra en UMAS al convertirlo a salarios mínimos por ejemplo del año 2020 (\$123.22 salario mínimo general) se determina que se están registrando a trabajadores que perciben entre 1.41 y 2.11 salarios mínimos, hecho que demuestra con toda claridad prácticas como el sub salario y en menor medida por la falta de datos al respecto el empleo informal en México, promovidos por medidas como la analizada en la presente investigación, que se acentúan en el periodo que lleva vigente la modificación citada en la presente investigación.

## Conclusiones

La presente investigación permitió conocer las realidades de la reforma al artículo XXX de la LISR; desde su promulgación en 2014 a la fecha, en primera instancia económicamente que no ha cumplido con sus objetivos y por el contrario ha incentivado otros efectos negativos; el directo y más claro, el perjuicio a todos los patrones en México en el pago de su ISR propio desvirtuando su capacidad contributiva real, dependiendo claro de sus condiciones particulares será mayor o menor, así mismo que la recaudación del Estado que promovió la reforma para incrementar sus recursos no precisamente ha sido la esperada, dado que sigue ubicando al país en los peores lugares de recaudación en América Latina y en menos de la mitad respecto del promedio de OCDE, cabe resaltar que la modificación ha impactado un sector que se convirtió en el gran perdedor de la reforma, que son los trabajadores, promoviendo que los patrones opten por prácticas como el sub salario o el empleo informal, ante la restricción de deducir sus nóminas al 100% para poder subsistir en el mercado, con una realidad lejana de tener una relación tributaria justa que permita el desarrollo.

En segunda instancia viene el cuestionamiento de la legalidad de la modificación pero no de forma general como se ha hecho de 2014 a la fecha sin ningún resultado positivo, sino atendiendo una diferenciación crucial que se ha dejado de lado en los múltiples intentos de reforma, que es el de no dar el mismo tratamiento a desiguales, reiterando que las prestaciones obligadas por la LFT tienen una naturaleza total y completamente distinta que las que no lo son y regularmente se encuadran en la figura de previsión social, bajo este argumento se debe fundamentar el cuestionamiento a la autoridad, que si bien, bajo el principio de simetría fiscal le da una naturaleza de exenta a la totalidad de prestaciones, no puede dejar de lado que la naturaleza de las prestaciones les da características distintas y el hecho de nacer de dicha Ley reglamentaria marca un precedente, por el contrario, respecto a la previsión social, que si bien el no deducirla efectivamente altera la capacidad tributaria de los patrones, como cualquier otra deducción el contribuyente al conocer las consecuencias de otorgarla puede elegir entre hacerlo o no hacerlo y esa es una constante de los requisitos y del catálogo de

deducciones, reforzado por la total libertad del legislador de configurar el sistema tributario, donde excede sus facultades la autoridad es cuando pretende dar el mismo tratamiento a conceptos obligados por LFT, dejando sin elección al contribuyente y generándole un castigo respecto de cumplir con otra Ley, violando el principio de equidad tributaria dado que da un tratamiento igual a desiguales y esto inmediatamente viola el principio de proporcionalidad tributaria dado que desvirtúa la capacidad contributiva del patrón, haciéndole tributar sobre una base gravable superior y por último viola el principio de legalidad tributaria dado que sitúa al contribuyente ante dos leyes que le establecen obligaciones a respetar donde el cumplir con una le genera un perjuicio en la otra y viceversa, dejándolo en un estado de indefensión sin alternativa de elegir opción que no le resulte en un castigo por parte de la autoridad.

El agravio expuesto en el párrafo anterior sumado a los motivos y objetivos de intentos de reforma anteriores expuestos en la presente investigación y los resultados del análisis de los efectos económicos, integran un argumento que puede cuestionar la legalidad de la reforma al artículo 28 fracción XXX de la LISR y modificarlo.

## Referencias Bibliográficas

Blasio Mier, R. E. (2003). <http://catarina.udlap.mx>. Recuperado el 11 de 08 de 2022, de [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/blasio\\_m\\_re/](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/)

Congreso de la Unión. (12 de 11 de 2021). [diputados.gob.mx](http://diputados.gob.mx). Recuperado el 15 de 07 de 2022, de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Gutierrez, A. (12 de 09 de 2017). [imcp.org.mx](http://imcp.org.mx). Recuperado el 28 de 10 de 2022, de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/09/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-254.pdf>

Hernández, M. (4 de 10 de 2018). [infose.senado.gob.mx](http://infose.senado.gob.mx). Recuperado el 03 de 09 de 2022, de [https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-10-11-1/assets/documentos/Inic\\_PAN\\_Minerva\\_Hdez\\_28\\_151\\_ISR\\_DPYPS.pdf](https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-10-11-1/assets/documentos/Inic_PAN_Minerva_Hdez_28_151_ISR_DPYPS.pdf)

Innovación Tecnológica Legal Cloud. (2016). [legalcloudmrci.com](http://legalcloudmrci.com). Recuperado el 22 de 07 de 2022, de <https://legalcloudmrci.com/noticias/scjn-revisara-la-constitucionalidad-del-articulo-28-fraccion-xxx-de-la-lisr/>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (13 de 09 de 2022). [imcp.org.mx](http://imcp.org.mx). Recuperado el 19 de 11 de 2022, de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/09/Propuesta-de-Reforma-IMCP.pdf>

Instituto Mexicano del Seguro Social. (2020). [imss.gob.mx](http://imss.gob.mx). Recuperado el 19 de 07 de 2022, de <https://www.imss.gob.mx/conoce-al-imss/memoria-estadistica-2020>

Jimenez, J. (31 de 12 de 2019). [vocesenelfenix.com](http://vocesenelfenix.com). Recuperado el 21 de 08 de 2022, de <https://www.vocesenelfenix.com/content/la-pol%C3%ADtica-fiscal-en-am%C3%A9rica-latina-pasado-reciente-presente-y-futuro>

La Nación. (02 de 08 de 2013). [nacion.com](http://nacion.com). Recuperado el 12 de 06 de 2022, de <https://www.nacion.com/opinion/foros/importancia-del-sector-privado/7NRUJQAZHVFDXMLJTE7E5ATIHE/story/#:~:text=El%20sector%20privado%20desempe%C3%B1a%20un,activo%20para%20el%20bienestar%20social.>

López, P. (12 de 2016). <https://www.natera.com.mx>. Recuperado el 19 de 07 de 2022, de [https://www.natera.com.mx/puntos\\_finos/Puntos%20Finos%20258.pdf](https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20258.pdf)

Naciones Unidas. (25 de MARZO de 2019). [news.un.org](https://news.un.org). Recuperado el 08 de 09 de 2022, de <https://news.un.org/es/story/2019/03/1453471>

Organizacion para la cooperacion y el Desarrollo Economicos. (2022). [oecd.org](https://www.oecd.org). Recuperado el 16 de 10 de 2022, de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf>

Rahabogados. (25 de 07 de 2015). [rahabogados.com.mx](https://rahabogados.com.mx). Recuperado el 19 de 11 de 2022, de <https://rahabogados.com.mx/publicaciones/inconstitucionalidad-de-la-limitacion-a-la-deducibilidad-de-pagos-exentos-para-los-trabajadores/>

Real, A., & Naranjo, L. A. (15 de 04 de 2013). <https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/>. Recuperado el 27 de 08 de 2022, de [https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/LENE\\_LeyTributaria.pdf](https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf)

Romero, P. M. (17 de 05 de 2004). [catarina.udlap.com.mx](http://catarina.udlap.mx). Recuperado el 21 de 07 de 2022, de [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf)

Velazquez, S. (2017). CIAT.ORG. Recuperado el 22 de 10 de 2022, de <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>

## Referencias

- Blasio Mier, R. E. (2003). <http://catarina.udlap.mx>. Recuperado el 08 de 11 de 2022, de [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/blasio\\_m\\_re/](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/)
- Congreso De La Unión. (12 de 11 de 2021). [diputados.gob.mx](http://diputados.gob.mx). Recuperado el 15 de 07 de 2022, de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Gonzalez, I. (2 de 8 de 2017). [senado.gob.mx](http://senado.gob.mx). Recuperado el 12 de 09 de 2022, de [https://www.senado.gob.mx/64/gaceta\\_comision\\_permanente/documento/73926](https://www.senado.gob.mx/64/gaceta_comision_permanente/documento/73926)
- Gutierrez, A. (12 de 09 de 2017). [imcp.org.mx](http://imcp.org.mx). Recuperado el 28 de 10 de 2022, de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/09/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-254.pdf>
- Hernandez, M. (4 de 10 de 2018). [infose.senado.gob.mx](http://infose.senado.gob.mx). Recuperado el 03 de 09 de 2022, de [https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-10-11-1/assets/documentos/Inic\\_PAN\\_Minerva\\_Hdez\\_28\\_151\\_ISR\\_DPYPs.pdf](https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/64/1/2018-10-11-1/assets/documentos/Inic_PAN_Minerva_Hdez_28_151_ISR_DPYPs.pdf)
- IDC online. (15 de 09 de 2022). [idconline.mx](http://idconline.mx). Recuperado el 30 de 10 de 2022, de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2022/09/15/imcp-propone-reforma-fiscal>
- Innovación Tecnológica Legal Cloud. (2016). *LEGAL CLOUD MRCL*. Recuperado el 22 de 07 de 2022, de <https://legalcloudmrci.com/noticias/scjn-revisara-la-constitucionalidad-del-articulo-28-fraccion-xxx-de-la-lisr/>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (13 de 09 de 2022). [imcp.org.mx](http://imcp.org.mx). Recuperado el 19 de 11 de 2022, de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/09/Propuesta-de-Reforma-IMCP.pdf>
- Instituto Mexicano del Seguro Social. (2020). [imss.gob.mx](http://imss.gob.mx). Recuperado el 19 de 07 de 2022, de <https://www.imss.gob.mx/conoce-al-imss/memoria-estadistica-2020>
- Jimenez, J. (31 de 12 de 2019). [vocesenelfenix.com](http://vocesenelfenix.com). Recuperado el 21 de 08 de 2022, de <https://www.vocesenelfenix.com/content/la-pol%C3%ADtica-fiscal-en-am%C3%A9rica-latina-pasado-reciente-presente-y-futuro>
- La Nación. (02 de 08 de 2013). *Nacion.com*. Recuperado el 12 de 06 de 2022, de <https://www.nacion.com/opinion/foros/importancia-del-sector-privado/7NRUJQAZHVFDXMLJTE7E5ATIHE/story/#:~:text=El%20sector%20privado%20desempe%C3%B1a%20un,activo%20para%20el%20bienestar%20social.>
- López, P. (12 de 2016). [https://www.natera.com.mx](http://www.natera.com.mx). Recuperado el 19 de 07 de 2022, de [https://www.natera.com.mx/puntos\\_finos/Puntos%20Finos%20258.pdf](https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20258.pdf)
- Machucha, M. (28 de 3 de 2017). [sil.gobernacion.gob.mx](http://sil.gobernacion.gob.mx). Recuperado el 01 de 10 de 2022, de [http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2017/03/asun\\_3509688\\_20170328\\_1490830596.pdf](http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2017/03/asun_3509688_20170328_1490830596.pdf)

- Naciones Unidas. (25 de 03 de 2019). *NEWS.UN.ORG*. Recuperado el 08 de 09 de 2022, de <https://news.un.org/es/story/2019/03/1453471>
- Nolasco, S. (14 de 9 de 2022). *eleconomista.com.mx*. Recuperado el 03 de 11 de 2022, de <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Aumentar-la-recaudacion-por-fiscalizacion-no-es-lo-mas-adecuado-IMCP-20220914-0059.html>
- Organizacion para la cooperacion y el Desarrollo Economicos. (2022). *oecd.org*. Recuperado el 16 de 10 de 2022, de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf>
- rahabogados. (25 de 11 de 2015). *rahabogados.com.mx*. Recuperado el 19 de 11 de 2022, de <https://rahabogados.com.mx/publicaciones/inconstitucionalidad-de-la-limitacion-a-la-deducibilidad-de-pagos-exentos-para-los-trabajadores/>
- Real Benitez, A., & Naranjo Espinoza, L. A. (15 de 04 de 2013). <https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/>. Recuperado el 27 de 08 de 2022, de [https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/LENE\\_LeyTributaria.pdf](https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf)
- Real, A., & Naranjo, L. A. (15 de 04 de 2013). <https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/>. Recuperado el 14 de 10 de 2022, de [https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado\\_TFJFA/LENE\\_LeyTributaria.pdf](https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf)
- Rodriguez, D. (15 de 12 de 2020). *verne.elpais.com*. Recuperado el 05 de 11 de 2022, de [https://verne.elpais.com/verne/2020/12/16/mexico/1608080903\\_810044.html#:~:text=En%20%C3%A9rminos%20reales%2C%20los%20empleados,realizados%20en%20la%20Econom%C3%ADa%20formal.](https://verne.elpais.com/verne/2020/12/16/mexico/1608080903_810044.html#:~:text=En%20%C3%A9rminos%20reales%2C%20los%20empleados,realizados%20en%20la%20Econom%C3%ADa%20formal.)
- Romero, P. M. (17 de 05 de 2004). *catarina.udlap.com.mx*. Recuperado el 21 de 07 de 2022, de [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/romero\\_g\\_pm/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf)
- Suprema Corte De Justicia De La Nación. (24 de 11 de 2015). *www2.scjn.gob.mx*. Recuperado el 10 de 09 de 2022, de [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:F6WZBsbUKUJ:www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/cerrados/publico/proyecto/AR518\\_2014.doc&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:F6WZBsbUKUJ:www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/cerrados/publico/proyecto/AR518_2014.doc&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx)
- Suprema Corte De Justicia De La Nación. (2 de 12 de 2016). *sjf.scjn.gob.mx*. Recuperado el 20 de 09 de 2022, de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsem/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2013224&Clase=DetalleTesisBL>
- Suprema Corte De Justicia De La Nación. (21 de 9 de 2016). *www2.scjn.gob.mx*. Recuperado el 30 de 09 de 2022, de [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:\\_5W1xEQaTm8J:www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/2/2014/2/2\\_175123\\_3124.doc&cd=2&hl=es&ct=clnk&gl=mx](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_5W1xEQaTm8J:www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/2/2014/2/2_175123_3124.doc&cd=2&hl=es&ct=clnk&gl=mx)

Tanzi, Z. (31 de marzo de 2001). *imf.org*. Recuperado el 12 de 07 de 2022, de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/esl/issue27s.pdf>

Velazquez, S. (2017). *CIAT.ORG*. Recuperado el 22 de 10 de 2022, de <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>